جـامـعـة الــشـــرق الأوســـط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي

دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة

The Impact of Internal Control System Effectiveness on Internal Auditor Performance

A Field Study on Jordanian Private Universities

إعداد الطالب

عمر زهير عز الدين عز الدين

401320067

إشـــراف الدكتور

علي عبد الغني اللايذ

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كليـة الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

تشرين الثاني/ 2015

تفــويـض

أنا الموقع أدناه " **عمر زهير عز الدين عز الدين**" أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً والكترونياً للمكتبات، او المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: عمر زهير عز الدين عز الدين

التوقيع:

التاريخ: 10 / 11 / 2015

قـرار لجنـة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

"أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي: دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة"

وأُجيزت بتاريخ 7 / 11 / 2015

أعضاء لجنة المناقشة		الجامعة	التوقيع
د. يونس الشوبكي	رئيساً	الشرق الأوسط	....
د. علي عبد الغني اللايذ	مشرفاً	الشرق الأوسط	....
أ. د. وليد زكريا صيام	عضواً خارجياً	الهاشمية	....

شكـر وتقدير

الحمد الله الذي جعل الحمد ثمناً لنعمائه، معاذاً من بلائه، وسبيلاً إلى جنانه، وسبباً لزيادة إحسانه، واحمده سبحانه وتعالى قد من علي بحب العلِم ومنحني العزيمة والاصرار على السير في ركابه وألهمني الصبر على تحمل عنائه، وصلى الله على سيدنا محمد خاتم الرسل والهادي إلى خير السبل واله الطاهرين، الذي قال "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" يطيب لي وأنا انتهي من انجاز بحثي أن أتوجه بدايةً بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الدكتور **علي عبد الغني اللايذ** لتفضله بالأشراف على هذه الرسالة وعلى الجهود التي بذلها والملاحظات القيّمة التي أبداها ،وفقه الله وجزاه عني وعن طلبة العلم خير الجزاء. والشكر والتقدير الى أساتذتي في كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط لما قدموه لي من علم ومعرفة ومنهم الاستاذ الدكتور محمد مطر الاستاذ الدكتور ليث الربيعي الاستاذ الدكتور عبد الناصر نور الدكتور سامر الدحيات الدكتورة حميدة سميسم الاستاذ الدكتور محمد النعيمي الدكتور عبد الرحيم القدومي .... كما يقتضي واجب الإخلاص التقدم بالشكر الجزيل الى عمادة الدراسات العليا الذين قدموا لي الاستشارات العلمية، الشكر والتقدير لكل الموظفين في المكتبة العلمية لجامعة الشرق الاوسط. وكل الشكر والتقدير الى جميع موظفي الملحقية الثقافية العراقية في المملكة الاردنية الهاشمية. والشكر والتقدير الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل لجهودهم الهادفة الى تقويم الرسالة وغنائها. كما أتقدم بجزيل شكري وامتناني الى رئاسة جامعة الموصل والى زملائي في قسم الشؤون المالية وقسم التدقيق والرقابة الداخلية واخص منهم مدير الشؤون المالية السيد أيوب حسين ولجميع من قدم يد العون والمساعدة. وأقدم الشكر والتقدير والعرفان الى صديقي واخي الذي كان لي سنداً ورفيق دراستي السيد سمير شاكر العاني.والشكر والتقدير للأستاذ المهندس قيس عبد الكريم العاني **واخيراً** اقدم شكري وتقديري الى عائلتي وعائلة زوجتي التي تحملتني طيلة سنوات دراستي واتمنى من الله ان يوفقني لأكون عن حسن ظنهم بي، ولا يفوتني ان أسجل شكري وامتناني الى كافة الزملاء والأخوان الذين ساندوني في دراستي

الباحث

عمر زهير عزالدين

الأهـداء

إلى من تولاني صغيراً .. ورعاني كبيراً

إلى من كان له الفضل لاستمراري على الدراسة

إلى معلمي الأول وقدوتي في الحياة

والدي.. أجلالا وإكبارا

إلى من حملتني وهناً على وهنٍ

إلى من كان دعائها سنداً لي

ينبوع الحنان ... فكانت الجنة تحت قدميها حقاً...

والدتي حباً وحناناً

إلى روافد الوفاء أولئك الذين كانوا خير عوناً في مسيرتي.. أخوتي وأخواتي

حباً واحتراماً

إلى شريكة حياتي ورفيقة دربي التي قامت بمساندتي في السراء والضراء

زوجتي الغالية

الى نور عيني وسندي البرعم الصغير ولدي

زين العابدين

إلى كل من تمنى لي النجاح والموفقية

إليكم جميعاً اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا

محبةً ووفاءاً

قائمة المحتـويـات

قائمة المحتويات

قائمة المحتـويـات

قائمة الجـداول

قائمة الجـداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص باللغة العربية

أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي

دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة

إعداد الطالب

عمر زهير عز الدين عز الدين

إشـــراف الدكتور

علي عبد الغني اللايذ

هدفت الدراسة إلى بيان اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. تكون مجتمع الدراسة من الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الأردنية عمان والبالغ عددها سبعة جامعات، أما عينة الدراسة فقد شملت المديرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق العاملين في الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان والبالغ عددهم (61). ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لإختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$). ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$). ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية

لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي متغير وسيط عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن يكون نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الأردنية الخاصة مبسطاً ومفهوماً ومكتوب من حيث الممارسة والتطبيق خالياً من التعقيد مع ضرورة توفير المرونة. والتركيز على فحص ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية وتقويمها من المدقق الداخلي، وتحديد مخاطر الرقابة الداخلية وإتخاذ الإجراءات التدقيقية المناسبة.

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية، فاعلية، اداء، المدقق الداخلي، الجامعات، الاردنية، الخاصة.

ABSTRACT

The Impact of Internal Control System Effectiveness on Internal Auditor Performance

A Field Study on Jordanian Private Universities

Prepared by

Omar Zuhair Ezzalddin Ezzalddin

Supervisor

Dr. Ali Abdul Ghani AL-Laith

The study aimed to demonstrate the impact of the effectiveness of internal control over the performance of the internal auditor system through the the mediator role of the characteristics of the internal audit in the Jordanian private universities. The study population consisted of Jordanian Private Universities located within the Amman capital amount (7) Universities, the study sample included financial managers, accountants, internal auditors and audit committees working in the Jordanian private universities located within the Amman capital amount (61) personal. To achieve the study objectives the study used descriptive analytical method in addition uses of both multi-simple regression analysis and path analysis to test the hypotheses of the study.

The study was reached a number of results: there is a significant impact of internal control system effectiveness (risk assessment, information and communication) on internal auditor performance in Jordanian Private Universities at level ($\alpha \leq 0.05$), there is a significant impact of internal audit Characteristics (Independence and

professional.efficiency) on internal auditor performance in Jordanian Private Universities at level ($\alpha \leq 0.05$) and there is a significant impact of internal control system effectiveness on internal auditor performance in Jordanian Private Universities through internal audit Characteristics as Mediate variables at level ($\alpha \leq 0.05$).

The study recommended that the internal control system in the Jordanian private universities be simple and understandable and written in terms of practice and application devoid of complexity with the need to provide flexibility. Focus on the examination of accounting internal controls, evaluation from internal auditor, identify internal control risks and take appropriate audit procedures.

Key words :Internal Control System, Effectiveness, Performance,Internal Auditor, Universities, Jordanian, Private.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1 . 1): المقدمة

(1 . 2): مشكلة الدراسة

(1 . 3): أهداف الدراسة

(1 . 4): أهمية الدراسة

(1 . 5): أسئلة الدراسة وفرضياتها

(1 . 6): أنموذج الدراسة

(1 . 7): حدود الدراسة

(1 . 8): محددات الدراسة

(1 . 9): مصطلحات الدراسة وتعريفاتها الإجرائية

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1 . 1): المقدمة

شهدت بدايات الألفية الثالثة إهتماماً متزايداً بالرقابة الداخلية من قبل المنظمات والمؤسسات في الدول المتقدمة، وخاصة بعد الأزمات والإنهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات والمؤسسات مثل انرون في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة بارمالات الايطالية وغيرها من الشركات.

إذ تتبع هذه الأزمات والإنهيارات العديد من التساؤلات حول دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التعرض لمثل تلك الأزمات والإنهيارات، إذ عزا العديد من المهتمين أسباب هذه الازمات والإنهيارات إلى الضعف في أنظمة الرقابة وعدم إعتماد المنظمات والمؤسسات بوظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية كأداة تسعى لتفعيل النظم الرقابية وبالتالي تحقيق الجودة في المنتجات أو الخدمات المقدمة (بكري، 2005، 89). الأمر الذي دفع بالعديد من المنظمات والمؤسسات الصناعية منها والخدمية إلى إنشاء إدارات مستقلة للرقابة الداخلية ودعمها بالكفاءات البشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق أهدافها بفاعلية. وكون الجامعات الأردنية الخاصة تسعى إلى تحقيق التميز في أدائها وصولاً لتحقيق أهدافها بفاعلية، فإن ذلك يتطلب منها الأخذ بنظر الإعتبار متطلبات فاعلية نظم الرقابة الداخلية من بيئة واجراءات رقابية وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات المستخدمة إضافة إلى تفعيل الممارسات التدقيقية وخصوصاً الداخلية منها نظراً لأن خصائص التدقيق الداخلي من استقلالية المدقق الداخلي وكفاءته المهنية تنعكس بشكل مباشر على أداء المدقق الداخلي.

وبهذا، يعد الدمج والمواءمة بين مقومات نظام الرقابة الداخلية وخصائص التدقيق الداخلي ضرورياً لتحقيق مستويات أداء عالية للمدقق الداخلي. وعليه جاءت الدراسة الحالية لبيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي في الجامعات الاردنية الخاصة في ظل وجود استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي المهنية.

(1 . 2): مشكلة الدراسة

تسعى الجامعات لتحقيق العديد من الإنجازات والإسهامات في تحقيق التنمية المستدامة، وبذلك فهي تواجه بعض التحديات والمشكلات ممثلة بوجود العديد من مظاهر الخلل وسوء الإدارة وما نتج عنها من تجاوزات مالية وإدارية، والأمر هنا ينطبق على الجامعات الاردنية الخاصة كونها منظمات ومؤسسات تسعى لتحقيق التنمية المستدامة كما يسعى مالكوها إلى تحقيق الربح وتحسين مستويات الاداء، ويعد التدقيق الداخلي صمام الامان الذي يساعد كثيراً على الحد من تلك التجاوزات المالية والادارية وان اداء المدقق الداخلي كثيراً مايتأثر بفاعلية نظام الرقابة الداخلي وهنا تكمن مشكلة الدراسة الحالية من خلال إثارة التساؤل الرئيس التالي: **هل تؤثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماتها على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي متغير وسيط؟.**

(1 . 3): أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية بشكل أساسي إلى بيان اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي وبشكل خاص من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) من اجل ان تحقق الجامعات الاردنية الخاصة اهدافها في التنمية

وتحقيق الارباح وذلك من خلال الحد من التجاوزات المالية والادارية التي كثيراً ماترافق العمل ، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد أثر مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

2. التعرف على العلاقة بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على خصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

3. بيان أثر خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

4. تحديد الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على العلاقة بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

(1 . 4): أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من خلال أهمية المتغيرات التي تتعامل معها، وتتلخص هذه الأهمية من خلال المعطيات الآتية:

1. كونها تعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية ، من خلال ابراز اهمية الرقابة الداخلية وهيمنة المالكين على مجريات العمل واستقلالية المدقق الداخلي وكفائته في الجامعات الخاصة .

2. يتوقع أن تخدم نتائج الدراسة بشكل كبير إدارات الجامعات الاردنية الخاصة من خلال تحديد طبيعة العلاقة بين مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأداء المدقق الداخلي من جهة، ومن جهة أخرى ستحدد مدى التزام هذه الجامعات بتوفير مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

3. ستوجه المجهودات المستقبلية لإدارات الجامعات الخاصة لاتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية في نظام الرقابة الداخلية من خلال إظهار ثغرات ونقاط الضعف في هذه الأنظمة.

(1 . 5): أسئلة الدراسة وفرضياتها

إستناداً إلى مشكلة الدراسة وسؤالها الرئيس والاهداف المحددة لها، تم صياغة الاسئلة التالية:

1. **هل تؤثر مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة؟**
2. **هل يوجد علاقة بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على خصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة؟**
3. **هل تؤثر خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة؟**
4. **إلى أي مدى تؤثر مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية مجتمعة على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي متغير وسيط** (الإستقلالية والكفاءة المهنية)؟

وعليه، وإعتماداً على أسئلة الدراسة وأنموذجها تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية، التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الرئيسة الأولى

HO_1: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الرئيسة الثانية

HO_2: "**لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **وخصائص التدقيق الداخلي بأبعاده** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الرئيسة الثالثة

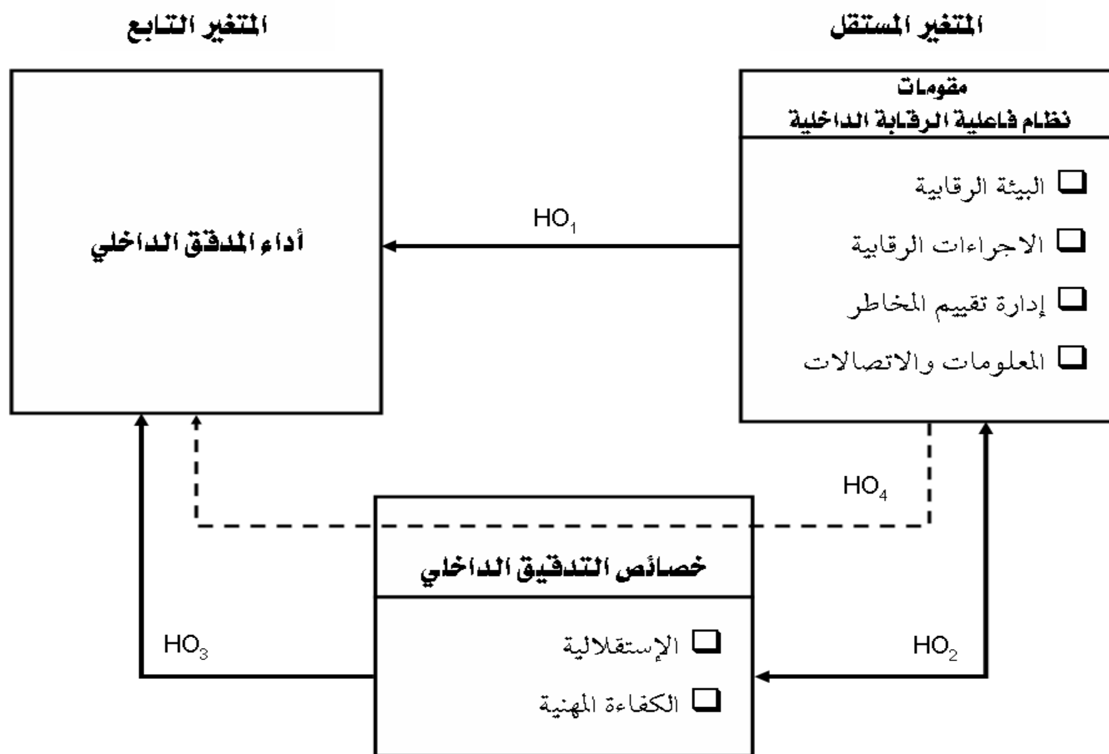
HO_3: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الرئيسة الرابعة

HO_4: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **متغير وسيط عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

(1 . 6): أنموذج الدراسة

يوضح الشكل (1 – 1) أنموذج الدراسة والذي يبين وجود ثلاثة متغيرات أحدها مستقل والمتمثل بمقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية والآخر تابع وهو أداء المدقق الداخلي والثالث وسيط وهو خصائص التدقيق الداخلي. حيث يتضح من أنموذج الدراسة أن المتغير المستقل والمتمثل بمقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على المتغير التابع من جهة والوسيط من جهة اخرى. كما أن المتغير الوسيط والمتمثل بخصائص التدقيق الداخلي يؤثر على المتغير التابع، وأخيراً، يلاحظ أن المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع بوجود المتغير الوسيط.



شكل (1 – 1)

أنموذج الدراسة

إعداد الباحث بالإستناد إلى (Fadzil, Haron & Jantan, 2005: 844 - 866) لقياس مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية وخصائص التدقيق الداخلي وبالاستناد إلى (AL- Shbiel & AL-Zeaud, 2012: 52 – 64) لقياس أداء المدقق الداخلي.

(1 . 7): حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي:

الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية لهذه الدراسة بالجامعات الأردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان.

الحدود البشرية: إن الحدود البشرية لهذه الدراسة تتمثل من كافة المديرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق العاملين في الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان.

الحدود الزمانية: المدة الزمنية المستغرقة لإنجاز الدراسة، والتي تراوحت ما بين الفترة من شهر أيار ولغاية نهاية شهر أيلول.

(1 . 8): محددات الدراسة

1. عدم تجاوب بعض الموظفي في الجامعات الاردنية الخاصة المبحوثة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان في الاجابة عن بعض اسئلة الاستبانة .
2. الدراسات التي تناولت قياس أداء المدقق الداخلي في الجامعات محدودة على حد علم الباحث.

(1 . 9): مصطلحات الدراسة وتعريفاتها الإجرائية

الرقابة الداخلية: الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعة من قبل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة، والتأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنظمة وتطبيق سياسات الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات من الغش والضياع، ومنع الأخطاء واكتشافها إن وجدت،

وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها (غنيمات وصيام، 2011: 629).

وتعرف إجرائياً بأنها مجموعة من النظم الرقابة المالية وغير المالية التي تضعها إدارة الجامعات الأردنية الخاصة بهدف التأكد من الالتزام بالإجراءات المالية الإدارية فيها والمحافظة على الموجودات وتحقيق أهداف الجامعات بكفاءة وفاعلية.

الفاعلية: مستوى تحقيق الجامعات الاردنية الخاصة للأهداف المحددة بالمقارنة مع ما تم التخطيط له (ادريس والغالبي، 2009: 46).

فاعلية نظام الرقابة الداخلية: درجة نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق البرامج والانشطة للاهداف المحددة والمرتبطة بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوبة ووفقاً للأهداف المخطط لها (غنيمات وصيام، 2011: 627).

وتعرف إجرائياً بأنها مستوى نجاح مجموعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والموارد المستخدمة من قبل الجامعات الأردنية الخاصة بتحقيق أهدافها المحددة. وتم قياسها من خلال:

البيئة الرقابية: والمتضمنة وظائف الادارة والمسؤولين في الجامعات الأردنية الخاصة وإتجاهاتهم ومواقفهم وتصرفاتهم حيال الرقابة الداخلية وأهميتها.

الاجراءات الرقابية: وتشمل مجموعة من الاجراءات الرقابية المستخدمة في الجامعات الأردنية الخاصة والتي تساعدها في تحقيق فاعلية بقية مكونات الرقابة الأخرى.

تقييم المخاطر: النشاط التقييمي الذي يقوم به المسؤولون في الجامعات الأردنية الخاصة المتضمن تحديد وتحليل المخاطر وطرق الاستجابة لها ذات الصلة بالبيانات المالية.

المعلومات والإتصالات: مجمل السياسات والإجراءات والوسائل التكنولوجية الموضوعة من قبل إدارة الجامعات الاردنية الخاصة لجمع وتحليل وتسجيل وتصنيف البيانات المالية وإعداد التقارير وتوصيل النتائج.

خصائص التدقيق الداخلي: مجموعة الأنظمة والنشاطات المستخدمة من قبل المنظمة لخدمتها في تحقيق وضمان دقة البيانات المالية والقيود والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول والممتلكات المنظمة (الراوي، 2011: 10).

وتعرف إجرائياً بأنها درجة توافق خصائص التدقيق الداخلي المعمول بها في الجامعات الاردنية الخاصة مع المتطلبات والشروط التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والمتضمنة الاستقلالية والكفاءة المهنية. وتم قياسها من خلال:

الإستقلالية: والمتضمنة إبتعاد أعضاء لجنة التدقيق عن مصالح ومتطلبات أصحاب المصلحة، وأن يكونوا مستقلين بالانشطة التي يقومون بمراجعتها بعيدين عن تأثير الجهة التي يتولون مراجعة عملياتها.

الكفاءة المهنية: وهي مستوى تمتع المدققين بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام باجراءات الأنظمة بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية وان يكونوا على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاطات الجامعات الخاصة الاردنية او المجال الذي تعمل فيه.

أداء المدقق الداخلي: مستوى انجاز المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف المرتبطة بطبيعة مسؤولياته والمهام الموكلة له (Zureigat & AL-Moshaigeh, 2014: 74).

ويعرف إجرائياً بدرجة كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة في إنجاز الأعمال الموكلة إليه والمتضمنة فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية والتشغيلية للمنظمة ودوره في الحد من التجاوزات المالية والادراية .

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(2 . 1): المقدمة

(2 . 2): نظام الرقابة الداخلية

(2 . 3): التدقيق الداخلي

(2 . 4): أداء المدقق الداخلي

(2 . 5): الدراسات السابقة العربية والاجنبية

(2 . 6): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(2 . 1): المقدمة

يحتل نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية أهمية كبيرة لما يوفره من إجراءات ووسائل رقابية فعالة عند مزاولة أي نشاط داخل الوحدة. فالهدف من وجود نظام رقابة داخلية هو حماية موجودات المنشأة والاطمئنان من دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

وبذلك يتضح بأن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر على مراقبة النواحي المالية والمحاسبية فقط وإنما يشمل النشاط الإجمالي للوحدة الاقتصادية.

ذلك بات من الحقائق المعروفة لدى المنظمات، والمنظمات المهنية، والمختصة بالشؤون الرقابية، فنظام الرقابة الداخلية يمثل صمام الأمان الذي يحفظ للمنظمات الموجودات، وضمان صحة البيانات المالية، فضلاً عن تحفيز العاملين بالإلتزام بالقوانين والتعليمات، والسياسات الادارية، وتحسين كفاءة التشغيل، وتزايد العناية بنظام الرقابة الداخلية في العقد الأول من هذا القرن، أثر الفضائح المالية، وظهور مفاهيم وأُطر تنظيمية جديدة ومهمة، مثل الحوكمة، وجرى تأكيد فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأحكامه من المنظمات المهنية الدولية، وعلى رأسها إتحاد المحاسبين الدولي.

كما أن عملية التدقيق شهدت تطوراً متزايداً لمواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات، ويعد التدقيق الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية بإعتباره وظيفة داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل المنظمة من اجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة

الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال لتحقيق أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة، وذلك بإستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي (الذنيبات، 2010، 33).

(2 . 2): نظام الرقابة الداخلية

(2 . 2 . 1): العوامل المؤثرة في زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية

إرتبط تطور أنظمة الرقابة الداخلية بشكلٍ مباشر بتطور حجم وأنشطة المنظمات، كما أن إذ كانت الوحدات صغيرة ومملوكة من قبل شخص واحد هو القائم بإدارتها ورقابتها وكانت لديه المعلومات الشاملة والتفصيلية لكافة النواحي الفنية ونظراً لإتساع هيكلية الوحدات ظهور المنظمات الكبيرة وإتساع نطاق أعمالها وواجباتها القائمين بإدارتها، الأمر الذي أدى إلى عجزهم عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم. فظهرت الحاجة إلى الاختصاصات لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة، ونتيجة لذلك قام مالكي المنظمات بتعيين مديرين مهنيين وتفويضهم السلطات، الأمر الذي أدى إلى توفير الرقابة الكافية على أعمالهم للتأكد من قيامهم بواجباتهم طبقاً للسياسات المرسومة لهم (عثمان، 1999، 66).

إذ يذكر كلا من عبدالله (2000، 166) والليلة (2002، 7 – 8) أن هناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الإهتمام بانظمة الرقابة الداخلية، وهي:

1. **اتساع حجم الوحدات**

فكبر حجم الوحدات وتعدد عملياتها جعل من الصعب على إدارة الوحدة التعرّف على أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارتها الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارتها إدارة رشيدة، وقد وجدوا في التقارير

والكشوفات التحليلية والموازنات وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، وكان لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب، ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر.

2. **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالوحدة**

ويتضح هذا الأمر في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارات الفعلية بسبب كثرة عددهم وضخامة حجم الأنشطة، لذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة)، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالشركة، ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

3. **تطور الشكل القانوني للوحدات**

نتيجة كبر حجم الوحدات ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، فظهرت المشاركات التجارية ثمّ تحوّل شكل هذه المشاركات من شركات أشخاص إلى شركات أموال، وظهرت الشركات المساهمة التي تميزت بانفصال الإدارة عن الملكية، وصاحب هذا التطور تطوراً في نظرية الشركة ونظرية الوكالة، حيث كانت الإدارة تمارس عملها وكيلاً عن المساهمين، إذ تقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم وتعمل بوحي من القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في اجتماعاتها الدورية، وهي بذلك ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وفي سبيل ذلك عليها أن تتخذ مجموعة من التدابير أهمها وجود نظام رقابة داخلية فعّال يعد

المفتاح لفاعلية الإدارة والوسيلة التي تمكنها من إنجاز مسؤولياتها تجاه الأطراف المعنية بنشاط الوحدة.

4. **حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة**

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول الوحدات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاءات العلمية وما شابه. فإذا ما طلبت هذه المعلومات من وحدةٍ ما، فعليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المعتمد قوياً ومتماسكاً. وللجهات الحكومية حاجة إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه الوحدات وآثارها في الاقتصاد القومي، ومدى التزامها بمسؤولياتها تجاه المجتمع (كالمساهمة في خطط التنمية وتحمل جزء عادل من أعباء المجتمع في صورة ضرائب، واستيعاب قدر من العمالة، والمساهمة في حماية البيئة من التلوث).

5. **الحاجة إلى بيانات دقيقة وموثوق بها**

تحتاج الإدارة إلى بيانات دورية عن سير العمل داخل الوحدة وعن مدى ما تمّ تحقيقه من أهداف وذلك للإطمئنان على حسن استخدام الموارد المادية واتخاذ القرارات التي تهدف إلى تصحيح الانحرافات أو الأخطاء التي تحدث أثناء التنفيذ، هذا فضلاً عن البيانات التحليلية اللازمة لوظيفة التخطيط والمتابعة، ولذلك كان لابد من تحديد الوسائل التي يمكن للإدارة العليا بواسطتها متابعة عمليات التنفيذ، وتتمثل هذه الوسائل في التقارير المختلفة التي يتم إعدادها بصورة دورية، ولا بد أن تكون هذه التقارير متضمنة للبيانات والمعلومات الدقيقة لتوجيه الوحدة نحو الأهداف المطلوب تحقيقها، وهذا يتطلب نظاماً محكماً للتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية وعدم حدوث الأخطاء أو التزوير في البيانات المالية المتعلقة بالوحدة.

6. **مسؤولية الإدارة عن حماية موجودات الوحدة**

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة أصبحت الإدارة مسؤولة بشكلٍ كامل عن حماية موجودات الوحدة، ويتطلب ذلك وضع إجراءات تكفل الحفاظ على هذه الموجودات، ولكي تتمكن الإدارة من القيام بواجباتها تجاه المُلاّك أو المساهمين فإنه يقع عليها مهمة وضع نظام محكم للرقابة الداخلية والعمل على تطويره وتحسينه وسلامة تطبيقه، إذ إن نجاح الإدارة أو فشلها يقاس بمدى قيامها بواجباتها ومن أهمها حماية موجودات الوحدة.

7. **اختلاف نطاق التدقيق**

عندما كانت الوحدات صغيرة الحجم كان نطاق عمليات التدقيق يتمثل في جميع البيانات الخاصة بالوحدة، أي أن التدقيق كان يتم بصورة كاملة لجميع البيانات والمستندات والدفاتر، وذلك بسبب قلة هذه البيانات أو الدفاتر، إلاّ أنه مع تطور التدقيق الذي نجم عن كبر حجم الوحدات، أصبح التدقيق الكامل لجميع البيانات عملية غير ممكنة، لذا ظهر أسلوب التدقيق الجزئي للعمليات والبيانات وذلك باختيار عينات وتدقيقها، فإذا ثبت عدم وجود أخطاء أو غش في هذه العينات، فإنه قياساً عليها يمكن للمدقق الحكم على صحة وسلامة العمليات التي لم تخضع لعملية التدقيق. لذا فقد قلّ اعتماد إدارة الوحدة على مدقق الحسابات لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والمستندات من غش أو تلاعب، وزاد اهتمامها بنظام الرقابة الداخلية لتدقيق ومتابعة جميع العمليات في الوحدة.

(2 . 2 . 2): أنظمة الرقابة الداخلية: المفهوم والأهداف والفاعلية

تناول تعريف نظام الرقابة الداخلية عدد من المنظمات المهنية الدولية والأجنبية، ففي بداية تطبيقات الرقابة الداخلية كانت تركز على مراقبة النقد، ثم توسعت إلى مراقبة الأصول الأخرى، إذ عرّفها عام 1936 من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه مجموعة من الإجراءات والطرائق المستخدمة في المنشأة، للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى, وإكتشاف الأخطاء، وضمان دقة السجلات (الآلوسي، 2003: 214).

عُرف نظام الرقابة الداخلية من لجنة رعاية المصالح (COSO) بأنه عمليات تنجز من مجلس إدارة المنشأة, وإنها صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الأهداف التالية (Boynton,2001:300):

- كفاية العمليات وفاعليتها.
- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية.
- الإلتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة السارية المفعول.

وعرّفه معهد المدققين الداخليين الامريكيين (IIA) أنه نشاط مستقل وموضوعي وتوكيدي وإستشاري صمم من أجل إضافة قيمة للمنشأة, وتحسين عملياتها، ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال الإلتزام بمنهج نظامي منضبط لتقويم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم (الرمحي، 2005: 2).

ويحدد السبوع (2011: 110) أهداف الرقابة الداخلية بثلاثة أهداف ترتبط بعمليات المنظمة، وتقاريرها والقوانين والتشريعات. حيث أن الرقابة في عمليات المنظمة تدور حول التأكد من سير المنظمة نحو تحقيق أهدافها وذلك من خلال فاعلية وكفاءة عمليات المنظمة وأنشطتها المختلفة

متضمنا ذلك حماية الأصول من الفقدان أو الغش أو من الاستخدام غير الملائم وحماية استثمارات المساهمين، تحقيق الربحية وتحسين الأداء، التأكد من قدرة المنظمة على الوفاء بالالتزامات، إدارة المخاطر المختلفة وغيرها من الأنشطة المتعلقة المنظمة. أما ما يرتبط بتقارير المنظمة فتتعلق بالتأكد من أعداد التقارير المالية وغير المالية الملاءمة والوقتية للأطراف الداخلية والخارجية، وكذلك التأكد من موثوقية المعلومات الواردة في هذه التقارير، بالإضافة إلى حماية هذه التقارير من حدوث عمليات الاحتيال أو الغش، التأكد من خلوها من الأخطاء أو سوء التقديرات، وكذلك التأكد من الاحتفاظ بالسجلات المناسبة وتشغيل النظام المحاسبي الملائم. وأخيراً، فإن هدف القوانين والتشريعات يدور حول الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة بالمنظمة، إضافة إلى الالتزام بالسياسات والتعليمات الداخلية المعنية.

إذ أشار معيار التدقيق الأمريكي (SAS 78) الى ان نظام الرقابه الداخلية هو عملية مصممة ينفذها مجلس الأدارة وادارة المنشأة والموظفون الأخرون لأعطاء تأكيد معقول من أجل الثقة في التقارير المالية والألتزام بالقوانين واللوائح المالية وفاعلية وكفاءة العمليات. كما أشار معيار التدقيق الدولي (315) المعاد صياغته الى أن نظام الرقابة الداخلية هو عملية يقوم الأشخاص المكلفين بنظام الرقابة أو الأدارة أو غيرهم من الموظفين الاخرين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها بهدف توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة من أجل الثقة في التقارير المالية المقدمة وفاعلية وكفاءة العمليات وامتثال المنشأة للقوانين والأنظمة المطبقة، حيث أن مقومات نظام الرقابة الداخلية تتمثل في البيئة الرقابية، الاجراءات الرقابية، نظام المعلومات والاتصال، تقدير المخاطر ومتابعة عناصر الرقابة (الحسنة، 2015، 204 – 210).

ويذكر الوردات (2006، 144) بأن هناك مجموعة من الأهداف التي تحققها أنظمة الرقابة الداخلية، هي:

1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لإتخاذ القرارات من قبل الإدارة وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.

2. الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والانظمة والإدارة مسؤولة عن وضع هذه الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الإلتزام بالانظمة الموضوعة والتأكد من مدى الإلتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنظمة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة.

3. حماية الأصول والموجودات والممتلكات وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات، وللمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4. استخدام الموارد باقتصاد وفاعلية، حيث تعتبر كل دائرة في المنظمة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حدها الأدنى.

5. تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والانشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الاهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع

الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة، ومن المفترض على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها وتماشيها مع الاهداف.

تتمثل الفاعلية Effectiveness بأنها خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المنظمة (إدريس والغالبي، 2009، 68).

وينظر Shipper & White (1983، 102 - 103) إلى قياس الفاعلية من منطلقين داخلي وخارجي، فالفاعلية ضمن البيئة الداخلية تقيم على أساس درجة تحقيق المنظمة للأهداف المتعلقة بحجم المبيعات، الحصة السوقية، والأرباح، أما ضمن البيئة الخارجية، فإن فاعلية المنظمة تقاس على أساس قوتها التنافسية المستندة على درجة قبول منتجاتها وخدماتها، ودرجة إستيعابها للتطور والإبداع التكنولوجي، ومدى تحسسها للتقلبات الإقتصادية وقدرتها على إتخاذ ردود أفعال تجاهها.

ويؤيد Cameron & Whetten (1993، 3) أنه من المناسب الإعتماد على الفاعلية عند دراسة الأداء في مختلف المجالات المالية والإدارية، نظراً لما تتطلبه الطبيعة المتشابكة للأهداف المنظمية وحاجات الأطراف المرتبطة بها من إهتمام، إذ يغطي ميدان الفاعلية أهداف أصحاب المصالح في المنظمة، ويعمل على قياس هذه الأهداف لمختلف الأطراف.

ويحمل Porter (1996، 61 - 63) على مفهوم الفاعلية وقدرتها كميدان أداء تستطيع المنظمة من خلاله التفوق تنافسياً، ومثل معظم توجهاته يعطي Porter البعد التنافسي ضمن هيكل الصناعة الأهمية في مناقشته لموضوع الفاعلية، إذ يرى أن الإهتمام بالتحسين للفاعلية مهم لإنجاز الربحية، ولكنه غير كاف، إذ أن المنظمات التي تتنافس على أساس الفاعلية وتبقى متفوقة على منافسيها في ضمن نفس الصناعة هي قليلة جداً.

وعلى الرغم من ذلك ما زالت الجهود لتطوير مفهوم الفاعلية قائمة لا سيما في مجال ربطها في قياس الاداء، وضمن هذا السياق يوضح Thompson (1994، 160) أن أحد أهم

محاور الأداء هو الفاعلية إلى جانب الكفاءة. إذ تُعني الفاعلية Effectiveness بتحقيق الأهداف كما أنه يعني التأكد من أن إستخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منها.

ويبين سرايا (2007، 157) بوجود ثلاثة أبعاد لتشخيص مقياس الفاعلية الجيد، وهي:

الأول: يرتبط بمدى ما يتمتع به الأفراد العاملين في المنظمة والذين يتولون الإشراف على البرنامج وتنفيذه من مهارة عالية في عملهم ومدى تطوير وتنمية أفكارهم بصفة مستمرة.

الثانية: ترتبط بالهيكل التنظيمي للمنظمة ومدى ما يتميز به من مرونة وغستقرار ووضوح.

الثالثة: وتتمثل بوسائل وغايات وأهداف المنظمة التي ترتبط بمدى وجود تخطيط جيد للأهداف والغايات.

(2 . 2 . 3): خصائص أنظمة الرقابة الداخلية

أورد الشرع (2010، 22 – 23) العديد من الخصائص لانظمة الرقابة الداخلية، تتجسد في النقاط التالية:

1. **الفصل بين المسؤوليات**

ينبغي على الوحدات ان تفصل بين مسووليات العاملين فيها لكي تقلل من احتمال الغش او حدوث اخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية وذلك بافتراض عدم التواطؤ بين موظفين او اكثر في تنفيذ التلاعب اواخفاء أية أخطاء غير متعمدة.

2. **كفاءة الموظفين وملائمة مؤهلاتهم لمتطلبات وظائفهم**

ان اختيار الافراد العاملين يعد من الامور المهمة التي تؤثر في فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية وان أي خلل في كفاءة العاملين سيؤدي الى عدم تدقيق اهداف المؤسسة.

3. **الاجراءات السليمة للعناية بالموجودات والسجلات ووقايتها**

تعد اجراءات التصديق واعتماد العمليات ذات اهمية في تقويم مسؤولية تنفيذ عملية ما على عدد من الافراد وتسهم هذه الاجراءات ايضا في التقريب بين الحكم الشخصي لهؤلاء الافراد ولمتخذي القرارات.

4. **التحقق من الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة**

ان المنشأة لن تحصل على أي منافع من الخصائص التي سبق ذكرها اذا لم يلتزم العاملون فيها باتباع تعليمات نظام الرقابة الداخلية وعلى الوحدة ان تتحقق دائما من التزام العاملين فيها بتلك الاجراءات.

5. **وضوح السلطة التي تحدد مسؤوليات معينة لافراد محددين**

يقوم باداء الوظائف المختلفة في المؤسسة عدد كبير من العاملين، ولكي يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على كل وظيفة من هذه الوظائف ينبغي ان يسأل شاغل الوظيفة عن مجموعة محددة من الموجودات والمطلوبات او العمليات ويمكن تحقيق هذه المساءلة من خلال تخصيص مسؤوليات محددة لافراد معينين. ولغرض تحقيق ذلك تستخدم المؤسسات مايعرف بدليل اللوائح والاجراءات لتحديد اختصاصات كل وظيفة من الوظائف المبينة على الخريطة التنظيمية للمؤسسة.

(2 . 2 . 4): مقومات أنظمة الرقابة الداخلية وعناصرها

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والعناصر التي من خلالها يستطيع تحقيق اهدافه، إذ تنقسم هذه المقومات والعناصر إلى مقومات محاسبية ومقومات إدارية، وكما يلي:

أولاً: المقومات المحاسبية لأنظمة الرقابة الداخلية

إذ يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات أنظمة الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل التي يمكن تلخيصها بالآتي (الجابري، 2014، 31 – 32):

1. الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المنشأة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.
2. الدورة المستنديه: وجود دورة مستنديه على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الاساسيات للوصول الى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الاساسي للقيد وادلة الاثبات.
3. المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المنشأة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
4. الوسائل الالكترونية والآلية المستخدمة: تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الاعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الألكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية، حيث يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها آلياً. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجحها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

5. الجرد الفعلي للأصول: معظم الأصول التي تملكها المنشأة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المنشأة، ومعظم الاستثمارات من آلات، سيارات، أراضي، مباني، أثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

6. الموازنات التخطيطية: يتمثل الدور الرقابي في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديداً دقيقا لتنظيم أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.

ثانياً: المقومات الإدارية لأنظمة الرقابة الداخلية

حدد السوافيري وآخرون (2002، 25 – 35) مجموعة من المقومات الإدارية لأنظمة الرقابة الداخلية، هي:

1. هيكل تنظيمي كفء: تختلف الخطة التنظيمية من منشأة الى أخرى، فكل منشأة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المحددة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.

2. كفاءة الأفراد: إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن توفر المنشأة مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمنشأة من ذوي الدرجات العالية في الكفاءة.

3. مستويات ومعايير أداه سليمة: تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن

تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، كما أن كفاءة العاملين بالمنشأة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والاجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4. سياسات وإجرارات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسريبها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية لذلك تعتبر من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

5. قسم االتدقيق الداخلي: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المنظمة يطلق عليه اسم قسم التدقيق الداخلي.

وحدد كلاً من ذينبات وكفوس (2012، 35) بأن أنظمة الرقابة الداخلية تتكون وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (315) من خمس مقومات أساسية هي البيئة الرقابية، والإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر، نظام المعلومات والتوصيل والإشراف والتوجيه. وقد استندت الرسالة الحالية في تحديد أبعاد نظام الرقابة الداخلية على Fadzil,et..al, (2005، 844 – 866) وهي البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات.

أولاً: البيئة الرقابية

هي التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها. وتتضمن الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل بالاستقامة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة، ووجود لجنة للمراجعة، وفلسفة الإدارة

ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤولية والصلاحية، وسياسات وإجراءات إدارة الموارد البشرية (أرينز ولوبك، 2005، 383–384).

ثانياً: الإجراءات الرقابية:

وتتمثل هذه الأنشطة بالسياسات والإجراءات التي لم تتضمنها العناصر السابقة مثل إجراءات الفصل الملائم بين الواجبات، والتصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة، والمستندات والسجلات الملائمة، والرقابة الفعلية (المادية على الأصول والدفاتر)، والتقييم المستقل للأداء (الذنيبات، 2006، 182).

ثالثاً: تقييم المخاطر:

يمثل تقدير خطر التقرير المالي، تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة، حيث يفترض تحديد العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث. (Aren, et..al., 2005, 277).

رابعاً: المعلومات والاتصالات:

إن النظام المحاسبي هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب مصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المستفيدة في الوقت المناسب (Porter, et..al., 2005, 238-239). وفتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات وشبكة

المعلومات الدولية (الإنترنت) بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محلياً ودولياً وبالشكل الذي يعزز أهمية المعلومات وإعطاءها ميزة الوصول السريع (OECD, 2001, 7).

ومما سبق يرى الباحث انه يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية ومجموعة الوسائل والإجراءات التي يقوم بها الأشخاص المكلفين بنظام الرقابة أو الادارة أو غيرهم من الموظفين الاخرين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها بقصد حماية موجوداتها من سوء الاستخدام وضمان تحقيق فعالية الاداء في تنفيذ القوانين والسياسات المحددة مقدماً وذلك لتحقيق أهداف المنظمة في تقديم أفضل النتائج، من خلال الاخذ بنظر الاعتبار متطلبات فاعلية نظم الرقابة الداخلية من البيئة الرقابية، والإجراءات الرقابة، وادارة تقييم المخاطر، والمعلومات والاتصالات المستخدمة والتي تنعكس بشكل مباشر على ادعاء المدقق الداخلي

(2 – 3): التدقيق الداخلي

(2– 3– 1): مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي

عرف حسن (2005، 122) التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقويمي ومستقل داخل المنظمة لحمايتها والهادف إلى فحص وتقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الأخرى داخل المنظمة.

كما عُرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل المنظمة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها (الوردات، 2006، 30 – 32).

وأشار عبدالله (2007، 181) للتدقيق الداخلي بأنه مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والتسجيل بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاءة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

أما جمعة (2009: 27) فأوضح بان التدقيق الداخلي يمثل تدقيق للعمليات والسجلات بصورة مستمرة يتم تنفيذه داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف ويتم تنفيذه طبقاً للإجراءات المخططة كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

وبين سلامة (2010: 29) بأن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل، ينشأ داخل المؤسسة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فاعلية وسائل الرقابة الأخرى.

وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في أنه يساعد إدارة المنظمة على رفع جودة الأعمال وتقييم الاداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة، إضافة إلى انه يعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة (جربوع، 2008، 128):

1. كبر حجم المنظمات وتعدد عملياتها.
2. أضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنظمة.
3. حاجة إدارة المنظمة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
4. حاجة إدارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموال المنشأة من الغش والسرقة والأخطاء.
5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
6. تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

(2 . 3 . 2): أهداف التدقيق الداخلي وانشطته

حدد الذنيبات (2009: 33) أهداف التدقيق الداخلي بالآتي:

1. الإشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة الرقابات المختلفة وعملية تشغيلها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسينها.
2. فحص البيانات المالية والتشغيلي، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي والاستفسارات والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والإجراءات.
3. قياس كفاءة و فاعلية الأداء للعمليات بما فيها الرقابات غير المالية.

ويشير العبدلي (2012) إلى أن هناك العديد من الأهداف التي يحققها التدقيق الداخلي هي:

- مساعدة جميع المستويات الادارية في المنظمة في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيد عن التحيز، وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع.
- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه، وبناء عليه يشمل نطاق التدقيق الداخلي آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، التقييم والتوجيه وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات.
- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات.

- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع.
- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المنظمة.
- تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وتحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات.
- الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والإحتيال.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد فيما إذا كانت النتائج تنسجم مع الأهداف المرجوة وفيما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وكما هو مخطط لها.
- الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقديم تقييم مستقل للرقابة وإدارة المخاطر وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة، وتقديم التوصيات التي تفيد في تحسين وتطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والتحكم في أنشطة المنشأة.
- إمداد الإدارة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، حيث أنه من واجب المدقق الداخلي أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والدوائر الحكومية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلاً للشركة أم لا.

مما سبق يؤكد الباحث على أن أهداف التدقيق الداخلي مرتبطة بحاجات الادارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة وارتباطها ايضاً بأهداف نظام الرقابة الداخلية وعلى وفق اهداف الادارة. فالتدقيق الداخلي يعد حلقة الوصل بين الإدارات المكونة للمنظمة التي يتمثل نظام الرقابة الداخلية بسياساتها وخططها وإجراءاتها.

وحدد المتخصصين والباحثين في مجال التدقيق الداخلي العديد من أنواع التدقيق الداخلي منها ما هو مرتبط بالجانب المالي وآخر مرتبط بالجوانب التشغيلية التي تقوم بها المؤسسة. إذ حددها الخيسي (2013: 32 – 34) بثلاثة أنواع رئيسة، وهي التدقيق المالي؛ والتدقيق الداخلي التشغيلي؛ والتدقيق الداخلي لأغراض خاصة.

1. التدقيق المالي Financial Audit: ويهدف إلى التأكد من دقه وصحه البيانات والمعلومات الماليه ومدى امكانيه الاعتماد عليها، كالتأكد من صحه عمليات الصرف حسب القوانيين والتعليمات المعمول بها ضمن المنشاة.
2. تدقيق العمليات Operational Audit: وهو عبارة عن فحص وتدقيق لجميع عمليات المنشاة المختلفة بهدف التأكد من انجازها وتنفيذها طبقا للسياسات المعتمدة من قبل الإدارة، والتحقق من أن مختلف المستويات الادارية تنجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفاعلية واقتصاديه.
3. التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من الفاعليه والكفاه والاقتصاديه لأداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمه، ويطلق على هذا النوع التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإداريه المختلفة.

وبين الخطيب (2010، 142) أن هناك ستة أنشطة رئيسة للتدقيق الداخلي، تتمثل في:

1. التحقق من دقة وموضوعية العمليات والتقارير المالية والحاسبية الخاصة بالفترة الزمنية المراد إجراء عملية التدقيق لها.

2. تقييم مستوى التزام العاملين بالسياسات والقوانين والتعليمات المعمول بها داخل المؤسسة.

3. تقييم العمليات الإدارية المرتبطة بالتخطيط والتنظيم والرقابة.

4. تقييم مستوى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية على حد سواء.

5. تقييم نتائج العمليات والإجراءات التشغيلية التي تقوم بها المنظمة وتحديد مستوى ملاءمتها لتحقيق الأهداف المحددة بالإضافة إلى تحديد مستوى الإنحرافات وتأثيراتها وسبل علاجها.

(2 . 3 . 2): خصائص التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الإستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المدقق الداخلي ومدى ملاءمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية. لذا فمن أهم خصائص وظيفة التدقيق الداخلي ما يلي (جمعة، 2009، 91):

- تختص وظيفة التدقيق الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المنشأة.
- التدقيق الداخلي وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.
- التدقيق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بتدقيقه.
- يمتد نشاط التدقيق الداخلي إلى جميع الرقابات الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ويعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

وفي الدراسة الحالية تم تحديد خصائص التدقيق الداخلي بالأستناد إلى ما حدده Fadzil, et..al, (2005، 844 – 866) والمتضمنة الاستقلالية والكفاءة المهنية.

1. الإستقلالية

يكاد يكون الاستقلال مبدءاً عاماً يتفق عليه الجميع كأحد محددات فعالية التدقيق. إذ يمثل مبدأ الاستقلالية عنصر هام للمدقق للقيام بإعماله الرقابية حيث أن الاستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها المدقق ويجعل له اليد الطولى على الإدارة، وهذا يمكنهم من أداء عمله دون تأثير، ويعرّف استقلال المدقق بمدى قدرته على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون أن يتأثر بالآخرين حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية (حسن، 2009: 100).

ويشير فخرا ومحمود (1996، 406) بأن هناك أربعة أوجه للإستقلالية، هي:

- الإستقلال المهني ويمكن تحقيق هذا الشكل من الإستقلال عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه وقرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وكذلك تلقى تقريره.
- الإستقلال في أداء عملية التدقيق ويقصد به عدم تأصيل عملية التدقيق بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير.
- الإستقلال الفني ويقصد به إمتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به، وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.
- الإستقلال المالي ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته.

2. الكفاءة المهنية

من الأمور المتفق عليها أحياناً أن يتمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المهنية والخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام باجراءات الأنظمة إضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية وان يكونوا على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط المنظمة أو المجال الذي تعمل فيه. إذ أن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأس مال المنظمات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها معا توضح أهمية وجود مدققين مؤهلين للعمل في مجال التدقيق وان الخبرة لدى المدققين تعد أحد الأركان المهمة نظرا لأن العديد من المشكلات المحاسبية التي ينبغي على المدققين حلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى المدقق في مجال المحاسبة والتدقيق (حسين، 2015، 23).

(2 . 4): أداء المدقق الداخلي

يعرف الأداء بانه العملية التي من خلالها يتم قياس الاداء الحالي للافراد ومقارنته بالأداء المخطط مسبقاً، وتحديد الإنحرافات وبيان أسبابها، وإتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لتلافي حدوثها مستقبلاً (Horngren, 2006, 197). كما ينظر إلى الأداء على أنه قياس الأداء الفعلي في تنفيذ ما خططت له وقياس الإنحرافات عن الأهداف المحددة والأسباب التي أدت إليها ووضع المقترحات لتلافي ذلك مستقبلاً (اسماعيل وعدس، 2010، 131).

تولي منظمات الأعمال الأداء أهمية كبيرة ويتضح ذلك من خلال مناقشة الأداء في إطار ثلاثة أبعاد رئيسية نظرياً Theoretical وتجريبياً Empirical وإدارياً Managerial. فمن الناحية النظرية يمثل الأداء مركز الإدارة ،حيث تحتوي جميع منطلقات الإدارية على مضامين ودلالات تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأداء يمثل إختباراً زمنياً للاستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة. ومن الناحية التجريبية فإن أهمية الأداء تظهر من خلال إستخدام أغلب دراسات وبحوث الإدارة والمحاسبة الأداء لإختبار الاستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها. أما الأهمية الإدارية فإنها تظهر واضحة من خلال حجم الإهتمام الكبير والمميز من قبل إدارات المنظمات بالأداء ونتائجه، والتحولات التي تجري في هذه المنظمات إعتماداً على نتائج الأداء (إدريس والغالبي، 2009، 32).

لذلك مفهوم الأداء المالي يستند إلى عملية النحليل المالي التي تعد الخطوة الأساسية نحو تفهم المنظمة، وبالرغم من وجود أساليب متعددة للتحليل المالي كالتحليل العمودي والأفقي لفقرات القوائم المالية، إلا أن التقنية الأساسية المستخدمة لدراسة وبحث الأداء ضمن التحليل المالي هي تحليل النسب المالية، فالنسب المالية هي أدوات التشخيص الأساسية في التحليل المالي، والتي تستخدم في تقييم قوة الأداء المالي بالإضافة إلى الأداء الكلي بشكل عام، كما أن إستخدام المحاور المالية يعد مدخلاً ذا معنى لتحديد نقاط القوة والضعف في المنظمة (David, 2001, 142). إذ إن أهمية إستخدام النسب والمؤشرات المالية في تقييم أداء المنظمات، تكمن في قدراتها على إظهار الجوانب المهمة للمركز المالي والتنافسي للمنظمة، حيث أن المنظمة التي تؤشر المحاور المالية فيها أداء ضعيفاً، عليها أن تعيد النظر باستراتيجياتها الحالية (Thompson & Strickland, 1999, 104-105)، وفي نفس السياق يرى David (2001، 309) بأن من أكثر المعايير الكمية شيوعاً وإستخداماً في تقييم أداء الاستراتيجيات هي المحاور المالية.

ويبين Vecchio (30,1995) أن هناك سببان رئيسيان للإستخدام الواسع للمحاور المالية للأداء، فأولاً، إن المحاور المالية للأداء، كالربح مثلاً ترتبط إرتباطاً مباشراً بالأهداف البعيدة المدى للمنظمة، والتي دائماً تكون أهدافاً مالية، ثانياً، أن الإختيار الدقيق للمحاور المالية يوفر صورة إجمالية عن أداء المنظمة، هذا وإن المحور المالي الكلي، مثل أرباح المنظمة أو الوحدة يعد خلاصة لمدى نجاح استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها التشغيلية، إذ أن نتائج الأرباح التي تكون دون التوقعات توفر إشارة إلى أن استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها لا تحقق نتائجها المرجوة، ولربما تكون غير ملائمة.

من هنا تعتمد مخرجات العملية التدقيقية بشكل عام على أداء المدقق الذي يرتبط بشكل كبير بالخبرة والخلفية العلمية والوقت المبذول في مهمنة التدقيق. إذ أن هناك علاقة موجبة ما بين أداء المدقق وخلفيته، كما ان أخلاقيات المهنة تشجع المدقق على إنجاز مهام التدقيق بفاعلية وكفاءة. ناهيك عن الإجراءات التي يقوم بها المدقق المنفذة من خلال تعليمات يتم بعدها تدوين ملاحظات على أوراق العمل التي تصبح عرضة للتقييم من خلال أعلى مستوى تنظيمي في المنظمة (النوايسة، 2008، 42).

عرف أداء المدقق الداخلي بأنه مستوى انجاز المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف المرتبطة بطبيعة مسؤولياته والمهام الموكلة له (Zureigat & AL-Moshaigeh, 2014, 74). لذلك يشمل أداء المدقق الداخلي على (المدهون، 2011):

- تقديم نصائح وتوصيات للإدارة عن الأمور التي تتطلب اهتمام داخل المنظمة.
- إعداد خطة عمل سنوية للسير عليها مع التركيز على البنود ذات المخاطرة العالية.
- تصميم جداول زمنية وبرامج عملية لكل مهمة تدقيق.
- إعداد تقارير التدقيق ورفعها للإدارة العليا في المنظمة.

- القيام بمهمات مخصصة بناء على طلب الإدارة العليا بخصوص مشاكل ومخالفات تتطلب
- مزيداُ من التحقيق.
- المساعدة في تطوير النظم، وحل المشكلات في بداياتها قبل أن تتفاقم.

ويؤكد سرايا (2007، 158 – 159) بأن ينبغي على المدقق بذل المزيد من الجهد حتى يستطيع تغطية كافة ابعاد الاداء ومن اهم مايجب ان يقوم به من اجراءات وخطوات تفعيلاً لدوره

1. على المدقق ان يتاكد بداية من توافر الجوانب والعناصر التالية لأي نشاط او برنامج او تنظيم مطلوب مراجعته وتدقيقه.
2. على المدقق ان يتاكد من توافر برامج موضوعي وعملي لقياس وتقييم اداء الافراد في التنظيم بشكل دوري ، وان لم يكن متوافراً فعلى المدقق بالتعاون مع المنظمة وضع مثل هذا البرنامج.
3. ينبغي على المدقق البحث عن المعايير او مؤشرات مناسبة وفعالة لقياس ابعاد الفاعلية في المنظمة موضع التدقيق.
4. على المدقق عند اختيار قائمة المقاييس والمعايير التي سوف يستخدمها لتدقيق عناصر الاداء والفاعلية.

(2 . 5): الدراسات السابقة العربية والاجنبية

تتضمن هذه الفقرة من الفصل الثاني مجموعة الدراسات العربية والأجنبية التي تأتي متممة للإطار النظري للدراسة. وعلى هذا الأساس فإن الدراسات السابقة التي سيتم عرضها وفقاً للمعيار الزمني، أي بحسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث.

- دراسة **Fadzil, et..al,** (2005) **بعنوان**: " **Internal Auditing Practices and Internal Control System**".

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت أنشطة قسم الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا تتوافق مع معايير الممارسة المهنية للمدققين الداخليين إضافة إلى تحديد ما إذا كان الإمتثال لقواعد SPPIA (معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي) تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية للشركة. تكون مجتمع الدراسة وعينتها من كافة الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا في العام (2001) البالغ عددها (812) شركة. ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. وبعد اجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن إدارة قسم الرقابة الداخلية والكفاءة المهنية والموضوعية والمراجعة تؤثر بشكل كبير على الجانب الرقابي لأنظمة الرقابة الداخلية. كما ان نطاق العمل وأداء أعمال التدقيق تؤثر بشكل كبير على جانبي المعلومات والاتصالات من نظام الرقابة الداخلية في حين فإن أداء أعمال التدقيق، والكفاءة المهنية والموضوعية تؤثر بشكل كبير على الجانب البيئي لنظام الرقابة الداخلية.

- دراسة **البعاج** (2011) **بعنوان**: "**تقييم انظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي / جامعة القادسية**".

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في إحدى وحدات قطاع التعليم العالي للوقوف على بعض المشاكل الرقابية وإقتراح الحلول المناسبة لها وبالتالي تطوير نظام الرقابة الداخلية في جامعة القادسية. تكون مجتمع الدراسة وعينتها من موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة جامعة القادسية وفي وحدات التدقيق الداخلي الموجودة في الكليات التابعة للجامعة والبالغ عددهم (50) فرداً. وقد إعتمد الباحث في تحقيق أهداف دراسته على كل من أسلوب الملاحظة والمشاهدة والزيارات الميدانية، إضافة إلى المقابلة الشخصية مع مسؤولي الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة الجامعة والكليات التابعة لها وأخيراً، استمارة الاستبانة المعدة خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج ابرزها زيادة الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتحول نظام التدقيق من الشامل إلى الاختياري وتحقيق عدد من الأهداف تتمثل في تقييم كفاءة الانشطة وتطوير معايير التدقيق.

- دراسة **العتيبي** (2011) **بعنوان**: "**دور الرقابة الداخلية في رفع مستوى الأداء الإداري في الرئاسة العامة لرعاية الشباب بمنطقة الرياض**".

هدفت الدراسة إلى تعرف دور الرقابة الداخلية في رفع مستوى الأداء الإداري في الرئاسة العامة لرعاية الشباب. تكون مجتمع من جميع الموظفين الرسميين العاملين بالرئاسة العامة لرعاية الشباب وفروعها بمنطقة الرياض وعددهم (620) موظفاً، وقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية طبقية ممثلة للمجتمع وذلك باستخدام المعادلات الإحصائية وفق مدخل رابطة التربية الأمريكية والذي حدد الحد الأدنى المناسب لحجم العينة في هذه الحالة بالعدد (237) موظفاً وبعد التطبيق

الميداني حصل الباحث على (217). وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع بيانات هذه الدراسة. وكان من اهم نتائج الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات أفراد مجتمع الدراسة حول (واقع ممارسة الرقابة الداخلية بالرئاسة العامة لرعاية الشباب، مستوى الأداء الإداري في الرئاسة العامة لرعاية الشباب، الصعوبات التي تواجه تطبيق الرقابة الداخلية على أداء العاملين في الرئاسة العامة لرعاية الشباب، السبل المناسبة لتفعيل تطبيق الرقابة الداخلية على أداء العاملين في الرئاسة العامة لرعاية الشباب) باختلاف متغير العمر، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات أفراد مجتمع الدراسة حول (الصعوبات التي تواجه تطبيق الرقابة الداخلية على أداء العاملين في الرئاسة العامة لرعاية الشباب، السبل المناسبة لتفعيل تطبيق الرقابة الداخلية على أداء العاملين في الرئاسة العامة لرعاية الشباب) باختلاف متغير المؤهل العلمي.

- دراسة **AL-Qudah** (2011) **بعنوان**: " **The Impact of Accounting Information Systems on Effectiveness of Internal Control in Jordanian Commercial Banks: Field Study**".

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على فاعلية الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية من خلال توضيح التأثير على جانبي الرقابة الإدارية منها والفحص الداخلي. تكون مجتمع الدراسة من كافة العاملين في أقسام الرقابة في البنوك التجارية الاردنية. أما عينة الدراسة فقد تكونت من (87) موظفاً من العاملين في أقسام الرقابة في البنوك التجارية الاردنية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام استبانة طورت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة والاجابة عن اسئلتها واختبار فرضياتها من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي. وبعد إجراء العمليات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها ان أنظمة المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل ايجابي على فاعلية الرقابة المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية كما ان

هناك تأثير إيجابي لأنظمة المعلومات المحاسبية على فاعلية الرقابة الإدارية في البنوك التجارية الأردنية.

- دراسة **ذنيبات وكفوس** (2012) **بعنوان: "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي".**

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) ومدى تأثير ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات. لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لتجميع البيانات الأولية اللازمة، وزعت على (50) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان. تمت معالجة هذه البيانات باستخدام الاحصاءات الوصفية كما تم استخدام اختبار One Sample T-test وتحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضيات. ومن خلال تحليل بيانات الدراسة تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315)، وبينت النتائج أيضاً عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسب العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على المبيعات كل على حدة، بينما توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح. كما بينت النتائج وجود تأثير ذي دلالة احصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على الأصول والعائد على حقوق المساهمين والعائد على المبيعات كل على حدة، في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير ذي دلالة احصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية

وبين الأداء المالي للشركات المبحوثة مقاساً بنسبة مجمل الربح. وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها أوصى الباحثان بضرورة قيام الشركات الصناعية الأردنية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها بشكل مستمر، اضافة إلى العمل على إيجاد قسم خاص للرقابة على جودة أعمال دائرة التدقيق الداخلي.

- دراسة **الكرعاوي** (2012) **بعنوان**: "**تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية: دراسة تطبيقية / قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة لتربية القادسية**".

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المديرية العامة لتربية القادسية للوقوف على بعض المشاكل الرقابية واقتراح الحلول المناسبة وبيان عناصر القوة والضعف في النظام الرقابي المطبق في المديرية العامة لتربية القادسية إضافة إلى قياس أثر التدقيق الداخلي في كفاءة أداء الإدارة من خلال المشاركة في تقويم نظام الرقابة الداخلية في المديرية العامة لتربية القادسية. تكونت عينة الدراسة من موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة لتربية الديوانية والبالغ عددهم (34) موظفاً. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على مجموعة من الوسائل متمثلة بالزيارات والمشاهدات الميدانية إضافة إلى المقابلات الشخصية مع مسؤولي أقسام الرقابة والتدقيق في المديرية العامة لتربية القادسية وأخيراً، استمارة الاستبانة المعدة خصيصاً لتحقيق أغراض الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها عدم وجود كوادر رقابية فنية متخصصة في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لمديرية تربية القادسية، وتطوير معايير التدقيق الخاص وتحديد مكونات الرقابة الداخلية، وأخيراً، ضعف دور قسم الرقابة الداخلية في مجال إعداد التقارير، إذ أن قسم الرقابة لا يقوم بإعداد تقارير دورية عن الملاحظات المكتشفة من قبله وإبلاغ الإدارة عن الملاحظات.

- دراسة **AL-Shbiel & AL-Zeaud** (2012) **بعنوان**: " **Management Support and its impact on Performance of Internal Auditors at Jordanian Public Industrial Shareholding Companies**".

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر الدعم المقدم من الإدارة على تحسين أداء المدققين الداخليين في الشركات المساهمة في الأردن. تكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة المسجلة في سوق عمان للأوراق المالية. اما عينة الدراسة فقد شملت على (143) شركة فيها مدققين داخلين، إذ تم اختيار الشركات بشكل عشوائي. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تصميمها للإجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد أجراء عمليات التحليل الاحصائي الملائمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود ارتباط ايجابي بين أبعاد الدعم المقدم من الإدارة في الشركات محل الدراسة على تحسين أداء المدققين، وبشكل أدق فإن دعم الإدارة بأبعاده في الشركات محل الدراسة (الحوافز المادية وغير المادية والتنمية المهنية) ترتبط بشكل إيجابي في تحسين مستوى اداء المدققين الداخليين.

- دراسة **Mohamud** (2013) **بعنوان**: " **Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms**".

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركات تحويل الأموال Somali remittance firms إضافة إلى بيان دور التدقيق الداخلي وتحديد مستوى نظام الرقابة الداخلية. تكون مجتمع الدراسة من (12) شركة لتحويل الأموال. فيما تكونت عينة الدراسة من المحاسبين والمديرين الماليين وأمناء الصناديق والمديرين التنفيذيين في شركات تحويل الأموال Somali remittance firms والبالغ عددهم (69) فرداً. وتم استخدام المنهج

الوصفي التحليلي من خلال استبانة إعدت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة، وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن ممارسات التدقيق الداخلي لشركات تحويل الأموال فعالة مع وجود بعض المحددات حول الفصل بين الواجبات، كما أن هناك علاقة إرتباط إيجابية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

- دراسة **Badara & Saidin** (2013) **بعنوان**: " **Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level**".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على فاعلية التدقيق الداخلي على مستوى الحكومة المحلية بماليزيا. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة إعدت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة، وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على فاعلية التدقيق والمدققين الداخليين على مستوى الحكومة المحلية بماليزيا.

- دراسة **الجابري** (2014) **بعنوان: "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن".**

هدفت الدراسة إلى تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلوملت المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن. تكونت عينة الدراسة من (35) مدققاً داخلياً يعملون في الإدارات العامة للمراكز الرئيسية لشركات التأمين في مدينة صنعاء. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليل من خلال تصميم استبانة اعدت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود تاثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلوملت المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن.

- دراسة **Ayagre, et..al** (2014) **بعنوان:** " **The effectiveness of Internal Control Systems of Banks: The Case of Ghanaian Banks**".

هدفت الدراسة إلى تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك الغانيةمن خلال استخدام مبادئ واتجاهات Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO's) . تكون مجتمع الدراسة من كافة المديرين ومديري التدقيق العاملين في البنوك الغانية. أما عينة الدراسة فقد شملت (30) مديراً ومديراً للتدقيق من أصل (50) مديراً ومديراً للتدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة اعدت خصيصاً للاجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الاحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة ومكونات النشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك في غانا.

- دراسة **AL-Zubi, et..al** (2014) **بعنوان**: " **The Extent of Employee's Compliance to the Internal Control System on the Reliability and Creditability of Financial Statements**".

هدفت الدراسة إلى فحص مدى التزام الموظفين بأنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية. تكون مجتمع الدراسة من كافة الموظفين العاملين في البنوك التجارية الأردنية. اما عينة الدراسة فقد شملت (100) موظف من البنوك التجارية الاردنية تم اختيارهم بشكل عشوائي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة اعدت خصيصاً للاجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الاحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية لا تعزى لمتغيرات (الجنس، العمر، المهنة، وما إلى ذلك)، ولكن في الغالب، تعزى إلى أنظمة الرقابة الداخلية الضيقة المعتمدة، والمثبتة من قبل الإدارة.

- دراسة **Mary, et..al** (2014) **بعنوان**: " **Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane outgrower companies in Kenya**".

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الاداء المالي لشركات Sugarcane outgrower في كينيا. تكون مجتمع الدراسة من (9) شركات الـ Sugarcane outgrower في كينيا. اما عينة الدراسة فقد شملت على المديرين الماليين ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي في الشركات التسعة والبالغ عددهم (18) فرداً. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة اعدت خصيصاً للاجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الاحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود

تأثير ايجابي معنوي لأنظمة الرقابة الداخلية على الاداء المالي لشركات Sugarcane outgrower في كينيا.

(2 . 6): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يمكن بيان أهم ما يميز الدراسة الحالية بالآتي:

1. من حيث بيئة الدراسة وقطاع التطبيق: أجريت الدراسات السابقة على المنظمات الأمريكية والأوروبية بالإضافة إلى بعض المنظمات العربية مثل البنوك التجارية، في حين سيتم تطبيق الدراسة الحالية على الجامعات الأردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان.

2. من حيث هدف الدراسة: تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة، والتي هدفت إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفاعليتها إضافة إلى تقييم إجراءات التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة. في حين هدفت الدراسة الحالية إلى بيان اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

3. من حيث المجتمع والعينة: حيث سيتكون مجتمع الدراسة الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان والبالغ عددها سبعة جامعات. أما عينة الدراسة فقد شملت كافة المديرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق العاملين في الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان.

الفصل الثالث

منـهجية الدراسة

(الطريقة والإجراءات)

(3 . 1): المقدمة

(3 . 2): منـهج الدراسة

(3 . 3): مجتمع الدراسة

(3 . 4): عينة الدراسة والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

(3 . 5): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات

(3 . 6): متغيرات الدراسة

(3 . 7): المعالجات الإحصائية

(3 . 8): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

(3 . 9): صدق أداة الدراسة وثباتها

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

(الطريقة والإجراءات)

(3 . 1): المقدمة

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ يتضمن وصفا لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، ومتغيرات الدراسة والمعالجات الإحصائية المستخدمة، وإختبار التحقق من ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي.

(3 . 2): منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، فعلى صعيد المنهج الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والإطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية العربية منها والأجنبية لأجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف عند أهم الدراسات السابقة التي تمثل رافداً حيوياً في الدراسة. أما على الصعيد التحليلي فقد تم استخدام الاستبانة أداة للدراسة وتم استخدام الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج تحليل المسار Amos لتحليل بيانات الدراسة لتحليل بيانات الدراسة الأولية.

(3 . 3): مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الأردنية عمان والبالغ عددها سبعة جامعات، لسنة 2016 وهي (الأميرة سمية للتكنولوجيا، الشرق الأوسط، العلوم التطبيقية، الإسراء، الزيتونة، عمان العربية والبترا).

(3 . 4): عينة الدراسة والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من كافة المديرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق العاملين في الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان. وقد تم توزيع (70) استبانة بمعدل (10) استبانات على كل جامعة. وتم استرجاع ما مجمله (63) استبانة من أجمالي عدد الاستبانات الموزعة. وبعد فحص الاستبانات المسترجعة، تبين وجود استبانتين غير مكتملة للبيانات، وبهذا يصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل ما مجمله (61) استبانة وبنسبة مئوية بلغت (96.82%) من عدد الاستبانات المسترجعة. والجدول (3 - 1) يوضح الجامعات وعدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل.

الجدول (3 – 1)

اسماء الجامعات وعدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل

ت	الجامعة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المسترجعة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل
1	الأميرة سمية للتكنولوجيا	10	10	10
2	العلوم التطبيقية	10	10	10
3	عمان العربية	10	10	10
4	البترا	10	10	10
5	الزيتونة	10	9	9
6	الشرق الأوسط	10	6	5
7	الإسراء	10	8	7
	المجموع	70	63	61

إذ يوضح الجداول (3 - 2) الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة من حيث (الجنس ؛ والعمر ؛ والمؤهل العلمي ؛ وعدد سنوات الخبرة ؛ والمنصب الوظيفي ؛ وعدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق). فقد بينت النتائج المعروضة في الجدول (3 - 2) أن 87% من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور، وما نسبته 13% هم من الإناث.

كما يبين الجدول أن 5% من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح أعمارهم من 30 سنة فأقل، وأن 31% من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح أعمارهم من 31 إلى 35 سنة، كما أظهرت النتائج أن 39% من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح أعمارهم من 36 إلى 40 سنة، وأن 13% من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح أعمارهم من 41 إلى 45 سنة، وأخيراً، تبين أن نسبة أفراد عينة الدراسة ممن تتراوح أعمارهم من 45 سنة فأكثر ما مجمله 12%.

الجدول (3 – 2)

يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	53	87
	أنثى	8	13
المجموع		61	100
العمر	30 سنة فأقل	3	5
	من 31 – 35 سنة	19	31
	من 36– 40 سنة	24	39
	من 41–45 سنة	8	13
	46 سنة فأكثر	7	12
المجموع		61	100
المؤهل العلمي	بكالوريوس	58	95
	دبلوم عال	-	
	ماجستير	3	5
	دكتوراه	-	
المجموع		61	100
عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	11	18
	من 6 – 10 سنوات	27	44
	من 11– 15 سنة	16	26
	16 سنة فأكثر	7	12
المجموع		61	100
المنصب الوظيفي	مدير مالي	7	11
	محاسب	36	59
	مدقق حسابات	8	13
	عضو لجنة تدقيق	8	13
	أخرى	2	3
المجموع		61	100
عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق	ولا دورة	3	5
	دورة واحدة	17	28
	دورتان	19	31
	ثلاث دورات	12	20
	أكثر من ثلاث دورات	10	16
المجموع		61	100

كما يوضح الجدول أن 95% من من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس في إختصاصاتهم، وأن 5% من افراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الماجستير في إختصاصاتهم.

وبالنسبة لمتغير عدد سنوات، فقد أظهرت النتائج والموضحة بالجدول أن ما نسبته 18% من أفراد عينة الدراسة هم ممن تقل عدد سنوات خبرتهم العملية عن 5 سنوات، وأن 44% هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية من 5 – 10 سنوات، وأن 26% هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية من 10 - 15 سنة، واخيراً، تبين أن إجمالي النسبة المئوية للمبحوثين من أفراد عينة الدراسة ممن لديهم خبرة أكثر من 16 سنة بلغت 12%.

وبما يرتبط بمتغير بالمنصب الوظيفي وكما هو موضح بالجدول فقد تبين أن 11% من أفراد عينة الدراسة هم من المديرين الماليين، وأن 59% من افراد عينة الدراسة هم من المحاسبين، وأن 13% من أفراد عينة الدراسة هم من مدققي الحسابات، وأن 13% من أفراد عينة الدراسة هم من أعضاء لجنة التدقيق، وأخيراً، تبين أن 3% من أفراد عينة الدراسة هم من المناصب الوظيفية الأخرى.

وبالنسبة لمتغير عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق، فقد أظهرت النتائج والموضحة بالجدول أن ما نسبته 5% من أفراد عينة الدراسة هم ممن ليس لديهم ولا دورة تدريبية في مجال التدقيق، وأن 28% من أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم دورة تدريبية واحدة في مجال التدقيق؛ وأن 31% من أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم دورتان في مجال التدقيق، وأن 20% من أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم ثلاثة دورات في مجال التدقيق، واخيراً، تبين أن إجمالي النسبة المئوية للمبحوثين من أفراد عينة الدراسة ممن لديهم أكثر من ثلاثة دورات في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بلغت 16%.

وبالنسبة لمتغير الجامعة، فقد أظهرت النتائج والموضحة بالجدول أن كلاً من جامعة الاميرة سمية والعلوم التطبيقية وعمان العربية والبترا قد بلغت نسبتها 16% لكل منها من إجمالي الجامعات، وأن جامعة الزيتونة قد حصلت على نسبة بلغت 15%؛ وأن جامعة الشرق الأوسط قد حصلت على نسبة بلغت 9%، وأن جامعة الاسراء قد حصلت على نسبة بلغت 12%.

(3 . 5): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير استبانة بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة. إذ تم تطوير الأداة بالرجوع إلى الأدب النظري ذي الصلة. وتم استخدام مصدرين أساسيين لجمع المعلومات، وهما:

المصادر الثانوية، حيث إتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والاجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة. وكان هدف الباحث من اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في موضوعات الدراسة.

المصادر الاولية، لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كاداة رئيسية للدراسة. والتي تضمنت عدد من العبارات عكست أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عليها من قبل المبحوثين، وتم إستخدام مقياس Likert الخماسي، بحيث أخذت كل إجابة أهمية نسبية.

تضمنت أداة الدراسة الرئيسة (الإستبانة) من أربعة أجزاء، هي:

الجزء الأول: الجزء الخاص بالمتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل من خلال (7) متغيرات وهي (الجنس ؛ والعمر ؛ والمؤهل العلمي ؛ وعدد سنوات الخبرة ؛ والمنصب الوظيفي ؛ وعدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق، والجامعة) لغرض وصف خصائص عينة الدراسة.

الجزء الثاني: تضمن مقياس فاعلية نظام الرقابة الداخلية عبر أربعة أبعاد رئيسة، وهي (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، إدارة تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) و(20) فقرة لقياسها، مقسمة على النحو الآتي:

فاعلية نظام الرقابة الداخلية	البيئة الرقابية	الإجراءات الرقابية	إدارة تقييم المخاطر	المعلومات والإتصالات
عدد الفقرات	5	5	5	5
ترتيب الفقرات	5 – 1	10 – 6	15 − 11	20 − 16

الجزء الثالث: تضمن مقياس خصائص التدقيق الداخلي عبر بعدين رئيسيين، وهما(الإستقلالية والكفاءة المهنية) و(10) فقرات لقياسها، مقسمة على النحو الآتي:

خصائص التدقيق الداخلي	الإستقلالية	الكفاءة المهنية
عدد الفقرات	5	5
ترتيب الفقرات	25 – 21	30 - 26

الجزء الرابع: تضمن مقياس أداء المدقق الداخلي عبر (9) فقرات لقياسها، وهي من الفقرة رقم 31 إلى الفقرة رقم 39.

وتراوح مدى الاستجابة من (1 - 5) وفق مقياس ليكرت الخماسي Five Likert Scale كالأتي:

بدائل الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
الدرجة	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

وبهذا تكونت الإستبانة (أداة الدراسة) وبشكلها النهائي من (39) فقرة بمقياس ليكرت الخماسي Five Likert Scale.

(3 . 6): متغيرات الدراسة

قام الباحث بتحديد متغير الدراسة المستقل مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، الاجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) بالإستناد إلى ما حدده (Fadzil, et..al, 2005: 844 - 866). وتم تحديد خصائص التدقيق الداخلي بأبعاده (الإستقلالية والكفاءة المهنية) – المتغير الوسيط بالإستناد أيضاً إلى ما حدد (Fadzil, et..al, 2005: 844 - 866). وأخيراً، فقد تم تحديد المتغير التابع والمتمثل بأداء المدقق الداخلي بالإستناد إلى (AL-Shbiel & AL-Zeaud, 2012: 52 – 64).

(3 . 7): المعالجات الإحصائية

للاجابة عن اسئلة الدراسة واختبار فرضياتها عمد الباحث لاستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.
- إختبار Kolmogorov-Smirnov للتحقق من التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) للبيانات.

- إختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة والتي تم إعدادها خصيصاً لقياس متغيرات الدراسة
- المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة وفقراتها.
- معادلة طول الفئة والتي تقضي بقياس مستوى ممارسة متغيرات الدراسة، والذي تم إحتسابه وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{3}$$

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{5 - 1}{3} = 1.33$$

وبناء على ذلك يكون:

الأهمية المنخفضة من 1 . أقل من 2.33

الأهمية المتوسطة من 2.33 . لغاية 3.66

الأهمية المرتفعة من 3.67 فأكثر.

- معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor واختبار التباين المسموح Tolerance للتأكد من عدم وجود تعددية ارتباط Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة.
- تحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression Analysis لبيان تأثير أكثر من متغير مستقل على متغير تابع واحد.

- تحليل المسار Path Analysis باستخدام برنامج Amos الإصدار الحادي والعشرين وذلك للتعرف على دور المتغير الوسيط في العلاقة بين المتغير المستقل والتابع.
- أنموذج المعادلة الهيكلية Structurel Equation Model بهدف توضيح تأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي بوجود خصائص التدقيق الداخلي متغير وسيط في الجامعات الأردنية الخاصة.

(3 . 8): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

لأغراض التحقق من موضوعية نتائج الدراسة فقد تم إجراء إختبار Kolmogorov Smirnov Test"، وذلك للتحقق من خلو بيانات الدراسة من المشاكل الإحصائية التي قد تؤثر سلباً على نتائج إختبار فرضيات الدراسة، ويشترط هذا الإختبار توفر التوزيع الطبيعي في البيانات. وبعكس ذلك ينشأ ارتباط مزيف بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وبالتالي يفقد الإرتباط قدرته على تفسير الظاهرة محل الدراسة أو التنبؤ بها، وكما هو موضح بالجدول (3-3).

جدول (3-3)

التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

ت	المتغيرات	Kolmogorov – Smirnov	Sig. *	النتيجة
1	**فاعلية نظام الرقابة الداخلية**	0.834	0.490	يتبع التوزيع الطبيعي
1 – 1	البيئة الرقابية	0.964	0.311	يتبع التوزيع الطبيعي
1 – 2	الاجراءات الرقابية	1.263	0.082	يتبع التوزيع الطبيعي
1 – 3	إدارة تقييم المخاطر	0.946	0.333	يتبع التوزيع الطبيعي
1 – 4	المعلومات والاتصالات	0.801	0.542	يتبع التوزيع الطبيعي
2	**خصائص التدقيق الداخلي**	0.633	0.818	يتبع التوزيع الطبيعي
2 – 1	الاستقلالية	0.802	0.541	يتبع التوزيع الطبيعي
2 – 2	الكفاءة المهنية	0.859	0.451	يتبع التوزيع الطبيعي
3	**أداء المدقق الداخلي**	0.754	0.620	يتبع التوزيع الطبيعي

ملاحظة: * يكون التوزيع طبيعياً عندما يكون مستوى الدلالة ($\alpha > 0.05$).

المصدر: مخرجات نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS.

وبالنظر إلى الجدول أعلاه وعند مستوى دلالة ($\alpha < 0.05$) فإنه يتبين أن توزيع المتغيرات جميعها كانت طبيعية. حيث كانت نسب التوزيع الطبيعي لكل الإجابات أكبر من (0.05) وهو المستوى المعتمد في المعالجة الإحصائية لهذه الدراسة.

(3 . 9): صدق أداة الدراسة وثباتها

أ) الصدق الظاهري

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أستاذاً من أعضاء الهيئة التدريسية متخصصين في المحاسبة وإدارة الأعمال والاحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)،

وقد تمت الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما موضح بالملحق رقم (2).

ب) ثبات إداة الدراسة

قام الباحث باستخدام اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، لقياس مدى التناسق في إجابات المبحوثين على كل الأسئلة الموجودة في المقياس، وعلى الرغم من ان قواعد القياس في القيمة الواجب الحصول عليها غير محددة، إلا أن الحصول على (Alpha ≥ 0.60) يُعد في الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية بشكل عام أمراً مقبولاً (Sekaran & Bougie, 2010: 184). والجدول (3 - 4) يبين نتائج أداة الثبات لهذه الدراسة.

الجدول (3 - 4)

معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (مقياس كرونباخ ألفا)

ت	المتغير	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
1	**فاعلية نظام الرقابة الداخلية**	20	0.885
1 - 1	البيئة الرقابية	5	0.614
1 - 2	الاجراءات الرقابية	5	0.754
1 - 3	إدارة تقييم المخاطر	5	0.618
1 - 4	المعلومات والاتصالات	5	0.841
2	**خصائص التدقيق الداخلي**	10	0.855
2 - 1	الاستقلالية	5	0.772
2 - 2	الكفاءة المهنية	5	0.808
3	**أداء المدقق الداخلي**	9	0.919
	الاستبانة ككل	39	0.937

إذ يوضح الجدول (3 - 4) قيم الثبات لمتغيرات الدراسة الرئيسة والتي بلغت (0.919) لأداء المدقق الداخلي، و (0.855) لخصائص التدقيق الداخلي. وتدل مؤشرات كرونباخ ألفا Cronbach Alpha أعلاه على تمتع إداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال وبقدرتها على تحقيق أغراض الدراسة وفقاً لـ (Sekaran & Bougie, 2010: 184).

الفصل الرابع

نتائج التحليل الاحصائي للدراسة واختبار الفرضيات

(4 . 1): المقدمة

(4 . 2): نتائج التحليل الاحصائي للدراسة

(4 . 3): تحليل مدى ملاءمة البيانات لإفتراضات اختبار فرضيات الدراسة

(4 . 4): إختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج التحليل الاحصائي للدراسة واختبار الفرضيات

(4 . 1): المقدمة

يستعرض هذا الفصل نتائج التحليل الإحصائي لاستجابة أفراد عينة الدراسة من المديرين المديرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق عن المتغيرات التي اعتمدت فيها من خلال عرض المؤشرات الإحصائية الآولية لإجاباتهم من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة والأهمية النسبية، كما يتناول الفصل اختبار فرضيات الدراسة والدلالات الإحصائية الخاصة بكل منها.

(4 . 2): نتائج التحليل الاحصائي للدراسة

(4 – 2 – 1): فاعلية نظام الرقابة الداخلية

لوصف فاعلية نظام الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، الاجراءات الرقابية، إدارة تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات) في الجامعات الأردنية الخاصة، لجأ الباحث إلى إستخدام المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجداول (4 - 1)؛ (4 - 2)؛ (4 - 3) و (4 - 4).

إذ يوضح الجدول (4 - 1) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث البيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للبيئة الرقابية بين (3.426 – 4.262) بمتوسط كلي مقداره (3.747) على مقياس ليكرت

الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع للبيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**توفر الجامعة بيئة رقابية محفزة للأداء**" بمتوسط حسابي بلغ (4.262) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.747)، وانحراف معياري بلغ (0.602)، فيما حصلت الفقرة **"تمتلك الجامعة مجموعة من المعايير الموجهه لقراراتها"** على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.426) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.747) وانحراف معياري (0.921).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول البيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول البيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث البيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً.

ويرى الباحث ان سبب الارتفاع هو التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للادارة العليا والمديرين والملاك تجاه أية وحدة حيال الرقابة الداخلية من خلال توفير بيئة رقابية جيدة ومحفزة للأداء ،وان كافة الادوار ومسؤوليات وتصرفات العاملين في الجامعات كانت واضحة ومفهومة .

جدول (4 – 1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى فاعلية البيئة الرقابية

ت	البيئة الرقابية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
1	توفر الجامعة بيئة رقابية محفزة للأداء	4.262	0.602	1	مرتفعة
2	تساهم سياسات مجلس إدارة الجامعة في تحقيق الفاعلية	3.590	0.782	3	متوسطة
3	كافة أدوار ومسؤوليات العاملين في الجامعة واضحة ومفهومة	3.967	1.015	2	مرتفعة
4	تمتلك الجامعة مجموعة من المعايير الموجهه لقراراتها	3.426	0.921	5	متوسطة
5	تدعم إدارة الجامعة كافة متطلبات الإلتزام بالقيم المؤسسية	3.491	0.924	4	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبيئة الرقابية		**3.747**	**0.540**	-	**مرتفعة**

كما يوضح الجدول (4 - 2) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث الإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للإجراءات الرقابية بين (3.524 – 3.967) بمتوسط كلي مقداره (3.727) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع للإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**تتضمن التقارير الرقابية المقدمة للإدارة مقارنات دورية بين نتائج الفترات المختلفة للأداء**" بمتوسط حسابي بلغ (3.967) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.727)، وانحراف معياري بلغ (0.729)، فيما حصلت الفقرة **"تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين الإجراءات الرقابية"** على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.524) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.727) وانحراف معياري (0.868).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول الإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول الإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث الإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً، ويرى الباحث ان السبب هو قيام الادارة العليا والمديرين والملاك بوضع خط اتصال مباشر يربط بين الوحدات الرقابية والادارة العليا من خلال رفع التقارير الرقابية المقدمة للادارة بسهولة وسلاسة وفي الوقت المناسب والعمل على المقارنة الدورية بين النتائج لفترات المختلفة للاداء لتحسين الإجراءات الرقابية في الجامعات الخاصة.

جدول (4 – 2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى فاعلية الإجراءات الرقابية

ت	الإجراءات الرقابية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
6	تساهم التقارير الرقابية المقدمة للإدارة في نجاح الإجراءات الرقابية	3.901	0.650	2	مرتفعة
7	تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين الإجراءات الرقابية	3.524	0.868	5	متوسطة
8	تتضمن انشطة الرقابة في الجامعة سياسات الرقابة على الموجودات والسجلات	3.672	0.810	3	مرتفعة
9	تتضمن التقارير الرقابية المقدمة للإدارة مقارنات دورية بين نتائج الفترات المختلفة للأداء	3.967	0.729	1	مرتفعة
10	تشتمل التقارير الرقابية المقدمة للإدارة توصيات ومقترحات لمعالجة وتقويم الأداء	3.573	0.956	4	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للإجراءات الرقابية		**3.727**	**0.575**	**-**	**مرتفعة**

كما يبين الجدول (4 - 3) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث إدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للإجراءات الرقابية بين (3.262 – 4.000) بمتوسط كلي مقداره (3.823) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع لإدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**تُقيم لجنة الرقابة المخاطر بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي**" بمتوسط حسابي بلغ (4.000) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.823)، وانحراف معياري بلغ (0.683)، فيما حصلت الفقرة **"تأخذ لجنة الرقابة بنظر الإعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر"** على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.262) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.823) وانحراف معياري (0.929).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول إدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول إدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث إدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً، ويرى الباحث ان السبب هو تمتع لجان الرقابية وقسم التدقيق الداخلي بالكفاءة والخبرات التي تمكنه من تقدير الخطر التقرير المالي بشكل مستمر وتعريف الادارة وتحليها للاخطار الخاصة بالقوائم المالية ،ولايقتصر الامر على القوائم المالية فقط بل يتعدى الى جميع الانشطة في الجامعات الخاصة .

جدول (4 – 3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى فاعلية إدارة تقييم المخاطر

ت	إدارة تقييم المخاطر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
11	تقوم لجنة الرقابة بتحدد آليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها	3.950	0.739	3	مرتفعة
12	تحدد لجنة الرقابة المخاطر التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها	3.967	0.836	2	مرتفعة
13	تصنف لجنة الرقابة كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل	3.934	0.771	4	مرتفعة
14	تُقيم لجنة الرقابة المخاطر بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي	4.000	0.683	1	مرتفعة
15	تأخذ لجنة الرقابة بنظر الإعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر	3.262	0.929	5	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لإدارة تقييم المخاطر		**3.823**	**0.500**	**-**	**مرتفعة**

واخيراً، يظهر الجدول (4 - 4) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث المعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للمعلومات والإتصالات بين (2.983 – 3.541) بمتوسط كلي مقداره (3.180) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المتوسط للمعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**وجود نظام إتصالات يعكس الوضوح في كافة الصلاحيات والمسؤوليات للموظفين**" بمتوسط حسابي بلغ (3.541) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.180)، وانحراف معياري بلغ (0.886)، فيما حصلت الفقرة **"النظام المعلوماتي المالي المستخدم في الجامعة محكم ودقيق"** على المرتبة الخامسة والأخيرة

بمتوسط حسابي (2.983) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.180) وانحراف معياري (1.008).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول المعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول المعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث المعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان متوسطاً. ويرى الباحث ان السبب وجود ضعف في استخدام البرامج المحاسبة في النظام ألمعلوماتي المالي للجامعات الخاصة وتحتاج الى اكثر دقة وتحكيم ،ووجود ضعف في ايصال المعلومات الى كافة المستويات الادارية .

جدول (4 – 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى فاعلية المعلومات والإتصالات

ت	المعلومات والإتصالات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
16	النظام المعلوماتي المالي المستخدم في الجامعة محكم ودقيق	2.983	1.008	5	متوسطة
17	لدى الجامعة نظام ملائم للمعلومات والاتصالات لإيصال المعلومات لكافة المستويات الإدارية	3.000	0.966	3	متوسطة
18	نظام المعلومات لدى الجامعة يوفر معلومات دقيقة تساهم في تحسين الإجراءات الرقابية	3.000	0.816	3	متوسطة
19	وجود نظام إتصالات يعكس الوضوح في كافة الصلاحيات والمسؤوليات للموظفين	3.541	0.886	1	متوسطة
20	تضمن قنوات الإتصال فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة	3.377	0.778	2	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمعلومات والإتصالات	**3.180**	**0.700**	**-**	**متوسطة**

(4 – 2 – 2): خصائص التدقيق الداخلي

لوصف مستوى خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) في الجامعات الأردنية الخاصة محل الدراسة، لجأ الباحث إلى إستخدام المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجداول (4 - 5) و (4 - 6).

إذ يوضح الجدول (4 - 5) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى خصائص التدقيق الداخلي من حيث الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة محل الدراسة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (2.852 – 3.377) بمتوسط كلي مقداره (3.114) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المتوسط لمستوى الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**يتوفر لقسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق**" بمتوسط حسابي بلغ (3.377) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.114)، وانحراف معياري بلغ (1.082)، فيما حصلت الفقرة **"يتخذ قسم التدقيق الداخلي قراراته بدون أية ضغوط"** على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (2.852) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.114) وانحراف معياري (1.137). ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مستوى الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كانت متوسطة. ويرى الباحث ان السبب هو ان هناك بعض الضغوط التي تمارس على قسم التدقيق الداخلي وتأثر قسم التدقيق الداخلي بالآخرين.

جدول (4 – 5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإستقلالية

ت	الإستقلالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
21	تعتمد استقلالية المدقق الداخلي بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي	3.016	1.190	4	متوسطة
22	يتوفر لقسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	3.377	1.082	1	متوسطة
23	يساهم قسم التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الجامعة	3.114	1.034	3	متوسطة
24	يتخذ قسم التدقيق الداخلي قراراته بدون أية ضغوط	2.852	1.137	5	متوسطة
25	يحافظ قسم التدقيق الداخلي على استقلاله من خلال الأنشطة التي يقوم بمراجعتها	3.213	1.141	2	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للإستقلالية		**3.114**	**0.808**	**-**	**متوسطة**

ويبين الجدول (4 - 6) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى خصائص التدقيق الداخلي من حيث الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة محل الدراسة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (2.623 – 3.754) بمتوسط كلي مقداره (3.193) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المتوسط لمستوى الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**يتميز أعضاء قسم التدقيق بامتلاكهم مهارات رقابية متنوعة**" بمتوسط حسابي بلغ (3.754) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.193)، وانحراف معياري بلغ (0.745)، فيما حصلت الفقرة **"خبرات أعضاء قسم التدقيق توفر لهم المعرفة الكافية في إجراءات عملية التدقيق"** على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (2.623) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.193) وانحراف معياري (1.113).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مستوى الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كانت متوسطة.

ويرى الباحث ان السبب هو قلة امتلاك قسم التدقيق الداخلي الشهادات في التخصص المحاسبة وهذا يؤدي الى قلة المعرفة الكافية لمبادئ المحاسبة المتعارف علية .

جدول (4 – 6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الكفاءة المهنية

ت	الكفاءة المهنية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
26	يمتلك أعضاء قسم التدقيق خبرات كافية تمكنهم من أداء واجباتهم بفاعلية	3.327	1.150	2	متوسطة
27	يتميز أعضاء قسم التدقيق بامتلاكهم مهارات رقابية متنوعة	3.754	0.745	1	مرتفعة
28	يحمل أعضاء قسم التدقيق شهادات جامعية في تخصص المحاسبة	3.114	1.212	4	متوسطة
29	خبرات أعضاء قسم التدقيق توفر لهم المعرفة الكافية في إجراءات عملية التدقيق	2.623	1.113	5	متوسطة
30	يتقن أعضاء قسم التدقيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	3.147	0.628	3	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للكفاءة المهنية		**3.193**	**0.750**	**-**	**متوسطة**

(4 – 2 – 3): أداء المدقق الداخلي

لوصف مستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة محل الدراسة، لجأ الباحث إلى إستخدام المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجداول (4 - 7).

إذ يوضح الجدول (4 - 7) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة محل الدراسة. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (2.360 – 3.262) بمتوسط كلي مقداره (2.850) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المتوسط لمستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "**لدي قدرة عالية على تحمل ضغوط العمل**" بمتوسط حسابي بلغ (3.262) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (2.850)، وانحراف معياري بلغ (0.929)، فيما حصلت الفقرة **"أنجز كافة مهام التدقيق الموكلة إلي بالوقت المناسب"** على المرتبة التاسعة والأخيرة بمتوسط حسابي (2.360) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (2.850) وانحراف معياري (1.049).

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بفقراتها وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. ويشير الجدول أيضاً إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان متوسطاً.

ويرى الباحث ان السبب هو قلة المعرفة والخبرات والكفاءة الكافية واللازمة من قبل المدقق الداخلي لاداء كافة نشاطات التدقيق الداخلي وبالتالي يؤدي الى التأخر في اداء المهام الموكلة له في الوقت المناسب.

جدول (4 – 7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى أداء المدقق الداخلي

ت	أداء المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الفاعلية
31	أمارس كافة مهام التدقيق الداخلي الموكلة إلي دون ضغوط	2.786	0.985	6	متوسطة
32	لدي المعرفة الكافية واللازمة لأداء كافة نشاطات التدقيق الداخلي	2.623	1.051	8	متوسطة
33	أنجز كافة مهام التدقيق الموكلة إلي بالوقت المناسب	2.360	1.049	9	متوسطة
34	أقوم بمراجعة كافة العمليات والمهام للتأكد من أنها نفذت وفقاً لما هو مخطط لها	2.737	1.124	7	متوسطة
35	أقوم بالتحقق من دقة كافة الإجراءات بهدف المحافظة على الأصول وتوفرها	3.000	0.966	3	متوسطة
36	ألتزم بشكل كبير بساعات العمل المخصصة لإنجاز أعمالي	3.032	1.224	2	متوسطة
37	أمتلك مجموعة من مهارات التدقيق	2.868	1.132	5	متوسطة
38	لدي قدرة عالية على تحمل ضغوط العمل	3.262	0.929	1	متوسطة
39	أتعاون مع زملائي بروح العمل الجماعي لإنجاز كافة الأعمال الموكلة إلينا	2.983	1.008	4	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لاداء المدقق الداخلي		**2.850**	**0.823**	**-**	**متوسطة**

(4 . 3): تحليل مدى ملائمة البيانات لإفتراضات اختبار فرضيات الدراسة

قبل البدء في تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار فرضيات الدراسة قام الباحث بإجراء بعض الإختبارات وذلك من أجل ضمان ملاءمة البيانات لإفتراضات تحليل الإنحدار، إذ تم التأكد من عدم وجود إرتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity بإستخدام معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وإختبار التباين المسموح به Tolerance لكل متغير من متغيرات الدراسة مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به (VIF) للقيمة (10). وأن تكون قيمة التباين المسموح به Tolerance أكبر من (0.05).

وتم التأكد أيضاً من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي Normal Distribution بإحتساب معامل الإلتواء Skewness، إذ إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الإلتواء تقل عن (±1)، والجدول رقم (4 - 8) يبين نتائج هذه الإختبارات.

جدول (4 - 8)

نتائج اختبار تضخم التباين والتباين المسموح به ومعامل الالتواء

ت	المتغيرات المستقلة	VIF	Tolerance	Skewness
1	البيئة الرقابية	1.709	0.585	0.126
2	الاجراءات الرقابية	1.829	0.547	0.153
3	إدارة تقييم المخاطر	1.671	0.598	0.096
4	المعلومات والاتصالات	2.011	0.497	- 0.115

يتضح من النتائج الواردة في الجدول (4 - 8) عدم وجود تداخل خطي متعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة (البيئة الرقابية، الاجراءات الرقابية، إدارة تقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات)، وإن ما يؤكد ذلك قيم معيار إختبار معامل تضخم التباين (VIF) للأبعاد

المتمثلة بـ (البيئة الرقابية، الاجراءات الرقابية، إدارة تقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات) والبالغة (1.7099 ؛ 1.829 ؛ 1.671 ؛ 2.011) على التوالي والتي تقل عن (10). كما يتضح أن قيم إختبار التباين المسموح به (Tolerance) تراوحت بين (0.497 – 0.598) وهي أكبر من (0.05) ويعد هذا مؤشراً على عدم وجود إرتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة. وقد تم التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بإحتساب معامل الالتواء (Skewness) حيث كانت القيم أقل من (1±).

وتأسيساً على ما تقدم وبعد التأكد من عدم وجود تداخل خطي بين أبعاد المتغير المستقل، وإن بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي فقد أصبح بالإمكان إختبار فرضيات الدراسة في الجامعات محل الدراسة محل الدراسة.

(4 . 4): إختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة الأولى

HO_1: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، وكما هو موضح بالجدول (4 - 9).

جدول (4 - 9)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة

المتغير التابع	(R) الارتباط	(R^2) معامل التحديد	Adjusted (R^2) معامل التحديد المعدل	F المحسوبة	DF درجات الحرية		Sig* مستوى الدلالة	درجة التأثير β		T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة
أداء المدقق الداخلي	0.708	0.502	0.466	14.108	الإنحدار	4	0.000	البيئة الرقابية	-0.013	- 0.107	0.915
					البواقي	56		الإجراءات الرقابية	0.061	0.479	0.634
								تقييم المخاطر	0.371	3.040	0.004
					المجموع	60		المعلومات والإتصالات	0.396	2.957	0.005

ملاحظة:

*يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

*قيمة F الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (2.536).

*قيمة T الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (1.670).

يوضح الجدول (4 - 9) أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذي دلالة إحصائية فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، إذ بلغ معامل الارتباط R (0.708) عند مستوى ($\alpha \leq$ 0.05). أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.502)، أي أن ما قيمته (0.502) من التغيرات في أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة ناتج عن التغير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات)، وفي السياق ذاته، أظهرت نتائج التحليل أن

معامل التحديد المعدل ***Adjusted R^2*** قد بلغ (0.466) وهو ما يعكس المستوى الصافي للاهتمام بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) بعد التخلص من قيم الأخطاء المعيارية الناتجة عن أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.371) لتقييم المخاطر و (0.396) للمعلومات والإتصالات. وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى الإهتمام بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) يؤدي إلى تحسين في أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بقيمة (0.371) لتقييم المخاطر و (0.396) للمعلومات والإتصالات. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (14.108) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الأولى، وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الرئيسة الثانية

HO_2: **"لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **وخصائص التدقيق الداخلي بأبعاده** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط بيرسون Person للتحقق من طبيعة العلاقة بين متغير الدراسة المستقل فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) ومتغير الدراسة الوسيط خصائص التدقيق الداخلي بأبعاده (الإستقلالية والكفاءة المهنية) في الجامعات الأردنية الخاصة، وكما هو موضح بالجدول (4 - 10).

يبين الجدول (4 - 10) معاملات الارتباط بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته ومتغير الدراسة الوسيط خصائص التدقيق الداخلي بأبعاده، حيث يتضح وجود عشرة علاقة ارتباطية دالة معنوياً تفاوتت في شدة ارتباطها. فقد تبين أن أعلى القيم الارتباطية ما بين المتغيرات المستقلة والوسيطة كانت بين متغيري المعلومات والإتصال من جهة والإستقلالية من جهة أخرى بقيمة بلغت (0.515**) وهي دالة عند مستوى احتمالي ($\alpha \leq 0.01$) فأقل، فيما كانت أقل القيم الارتباطية ما بين المتغيرات المستقلة والوسيطة كانت بين الإجراءات الرقابية من جهة وخصائص التدقيق الداخلي من جهة أخرى بقيمة بلغت (0.263*) وهي دالة عند مستوى احتمالي ($\alpha \leq 0.05$) فأقل. وإجمالاً، وبالاستناد إلى النتائج المعروضة يظهر أن المتغيرات المبحوثة تترابط بعلاقات معنوية مما يؤشر أن الزيادة أو النقصان في إحداها سينسحب بالنتيجة زيادة أو نقصان على المتغيرات الأخرى. وهي نتيجة عملية تساهم بتحقيق جزء من أهداف الدراسة.

وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الثانية، وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **والإستقلالية ووجود علاقة**

ارتبـاط ذات دلالـة إحصـائية بـين إدارة تقيـيم المخـاطر والكفـاءة المهنيـة فـي الجامعات الأردنيـة الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول (4 - 10)

مصفوفة معاملات الإرتباط بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته خصائص التدقيق الداخلي بأبعاده (N=61)

	الإستقلالية	الكفاءة المهنية	خصائص التدقيق الداخلي
البيئة الرقابية	0.324* ***Sig*** = 0.011	0.032 ***Sig*** = 0.807	0.205 ***Sig*** = 0.113
الإجراءات الرقابية	0.354** ***Sig*** = 0.005	0.108 ***Sig*** = 0.405	0.263* ***Sig*** = 0.040
إدارة تقييم المخاطر	0.402** ***Sig*** = 0.001	0.280* ***Sig*** = 0.029	0.384** ***Sig*** = 0.002
المعلومات والإتصالات	0.515** ***Sig*** = 0.000	0.058 ***Sig*** = 0.657	0.330** ***Sig*** = 0.009
فاعلية نظام الرقابة الداخلية	0.498** ***Sig*** = 0.000	0.138 ***Sig*** = 0.288	0.363** ***Sig*** = 0.000

* *Significant at P* $\leq$ 0.05
**Significant at P $\leq$ 0.01

الفرضية الرئيسة الثالثة

HO_3. **"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، وكما هو موضح بالجدول (4 - 11).

جدول (4 - 11)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة

المتغير التابع	(R) الارتباط	(R^2) معامل التحديد	Adjusted (R^2) معامل التحديد المعدل	F المحسوبة	DF درجات الحرية		Sig* مستوى الدلالة	β درجة التأثير		T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة
أداء المدقق الداخلي	0.720	0.518	0.501	31.159	الإنحدار	2	0.000	الإستقلالية	0.541	4.745	0.000
					البواقي	58		الكفاءة المهنية	0.250	2.193	0.032
					المجموع	60					

ملاحظة:

*يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

*قيمة F الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (3.155).

*قيمة T الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (1.670).

يوضح الجدول (4 - 11) أثر خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، إذ بلغ معامل الارتباط R (0.720) عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.518)، أي أن ما قيمته (0.518) من التغيرات في أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة ناتج عن التغير في خصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية)، وفي السياق ذاته، أظهرت نتائج التحليل أن معامل التحديد المعدل ***Adjusted*** $\boldsymbol{R^2}$ قد بلغ (0.501) وهو ما يعكس المستوى الصافي للاهتمام بخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) بعد التخلص من قيم الأخطاء المعيارية الناتجة عن أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.541) للإستقلالية و (0.250) للكفاءة المهنية. وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى الإهتمام بخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) يؤدي إلى تحسين في أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بقيمة (0.541) للإستقلالية و (0.250) للكفاءة المهنية. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (31.159) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الثالثة، وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الرئيسة الرابعة

HO_4: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **متغير وسيط عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم الاستعانة بتحليل المسار Path Analysis باستخدام برنامج Amos Ver. 21 المدعوم ببرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وذلك للتحقق من وجود تأثير لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط، وكما هو موضح في الجدول (4 - 12). إذ يوضح الجدول (4 - 12) نتائج تحليل المسار لتأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط، إذ بلغت قيمة (Chi^2) المحسوبة (6.437)، وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وبلغت قيمة Goodness of Fit Index (GFI) وهو مؤشر ملاءمة الجودة ما قيمته (0.936) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح (الملاءمة التامة). وبنفس السياق بلغ مؤشر المواءمة المقارن Comparative Fit Index (CFI) (0.930) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. كما بلغت قيمة مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA) (0.031) وهو مساوي لقيمة الصفر. فيما بلغ التأثير المباشر لفاعلية نظام الرقابة

الداخلية بمقوماته على خصائص التدقيق الداخلي (0.567). وهو ما يشير إلى أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته يؤثر على خصائص التدقيق الداخلي، وبالتالي فإن زيادة الاهتمام بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته من شأنه توليد تأثير على خصائص التدقيق الداخلي. كما بلغ التأثير المباشر لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة (0.506). وهو ما يشير إلى أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته يؤثر على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، وبالتالي فإن زيادة الاهتمام بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته من شأنه توليد تأثير على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. واخيراً، بلغ التأثير المباشر لخصائص التدقيق الداخلي على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة (0.893). وهو ما يشير إلى أن خصائص التدقيق الداخلي تؤثر على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، وبالتالي فإن زيادة الاهتمام بخصائص التدقيق الداخلي من شأنه توليد تأثير على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة.

وقد بلغ التأثير غير المباشر لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط (0.506)، وهو ما يؤكد الدور الوسيط الذي تلعبه خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) في تأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. وبلغت قيمة معامل التحديد Squared Multiple Correlations ($R^2 = 0.321$) لخصائص التدقيق الداخلي أي أن ما قيمته (0.321) من التغيرات في خصائص التدقيق الداخلي ناتج عن التغير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته، كما بلغ معامل التحديد Squared Multiple Correlations ($R^2 = 0.616$) لأداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة أي أن ما قيمته (0.616) من التغيرات في أداء المدقق الداخلي في الجامعات

الأردنية الخاصة ناتج عن التغير في خصائص التدقيق الداخلي. وقد بلغت قيمة المسار الحرج Critical Ratio (T المحسوبة) لمسار (فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته ← خصائص التدقيق الداخلي) (5.477) و (5.477) لمسار (خصائص التدقيق الداخلي← أداء المدقق الداخلي) و (5.112) لمسار (فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته ← أداء المدقق الداخلي) وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، وهذه النتيجة تشير إلى أن هناك تأثيراً لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط. إذ إن زيادة الاهتمام بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته من شأنه توليد تأثير خصائص التدقيق الداخلي وأداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة. وهي نتيجة عملية تساهم بتحقيق جزء من أهداف الدراسة. وعليه ترفض الفرضية الصفرية (العدمية) الرئيسة الرابعة وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية**) متغير وسيط عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

جدول (4 – 12)

نتائج اختبار تحليل المسار للتحقق من الأثر المباشر وغير المباشر لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط

البيان	Chi^2 المحسوبة	GFI	CFI	RMSEA	Sig* مستوى الدلالة	Direct Effect قيم معاملات التأثير المباشر		Indirect Effect قيمة معامل التأثير غير المباشر	المسار	T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة
فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي بوجود خصائص التدقيق الداخلي	6.437	0.936	0.930	0.031	0.011	فاعلية نظام الرقابة الداخلية على خصائص التدقيق الداخلي	0.567	0.506 *	IAC ← ICSE	5.477	0.000
						خصائص التدقيق الداخلي على أداء المدقق الداخلي	0.506		IAP ← IAC	5.477	0.000
						فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي	0.893		IAP ← ICSE	5.112	0.000

GFI : Goodness of Fit Index must Proximity to one — مؤشر ملاءمة الجودة ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح

CFI : Comparative Fit Index must Proximity to one — مؤشر المواءمة المقارن ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح

RMSEA : Root Mean Square Error of Approximation — مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي ومن المفترض أن تكون قيمتها محصورة بين 0.05 ، 0.08

ICSE : Internal Control System Effectiveness — فاعلية نظام الرقابة الداخلية

IAC : Internal Audit Characteristics — خصائص التدقيق الداخلي

IAP : Internal Auditor Performance — أداء المدقق الداخلي

* The Indirect effect is multiplied by the direct effect values between variables — * التأثير غير المباشر عبارة عن حاصل ضرب معاملات قيم التأثير المباشر بين المتغيرات

وتحقيقاً لأهداف الدراسة بشكل شمولي، استخدم الباحث برنامج تحليل المسار Amos Ver.21 بهدف بناء أنموذج مقترح لتأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط وذلك باستخدام انموذج المعادلات الهيكلية. إذ بينت النتائج المعروضة بالجدول (4 - 13) أن الأنموذج المقترح قد حقق الموائمة التامة، إذ بلغت قيمة Chi^2 المحسوبة المقسومة على درجات الحرية (2)، وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وما يتعلق بمؤشرات المواءمة المطلقة **Absolute Fit** فقد بلغت قيمة **Goodness of Fit Index** (**GFI**) (0.906) وهو مؤشر مواءمة الجودة وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. وبنفس السياق بلغت قيمة مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي **Root Mean Square Error of Approximation** (**RMSEA**) (0.012) وهو يقترب من قيمة الصفر. أما ما يرتبط بمؤشرات المواءمة التدريجية **Incremental Fit** فقد بلغت قيمة مؤشر **Adjusted Goodness of Fit Index** (**AGFI**) (0.962) وهو مؤشر مواءمة الجودة المُعدل وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. كما بلغت قيمة مؤشر المواءمة المقارن **Comparative Fit Index** (**CFI**) (0.947) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وأخيراً، بلغت قيمة مؤشر المواءمة الطبيعي **Normed Fit Index** (**NFI**) (0.903) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. كما يبين الجدول أيضاً أن معاملات التحديد لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.

والشكل (4 - 1) يوضح الأنموذج المقترح لتأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط. وهذه النتيجة تساهم في تحقيق أهداف الدراسة بشكل شمولي, والتي توضح الأنموذج المقترح المتضمن وجود فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق

الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط.

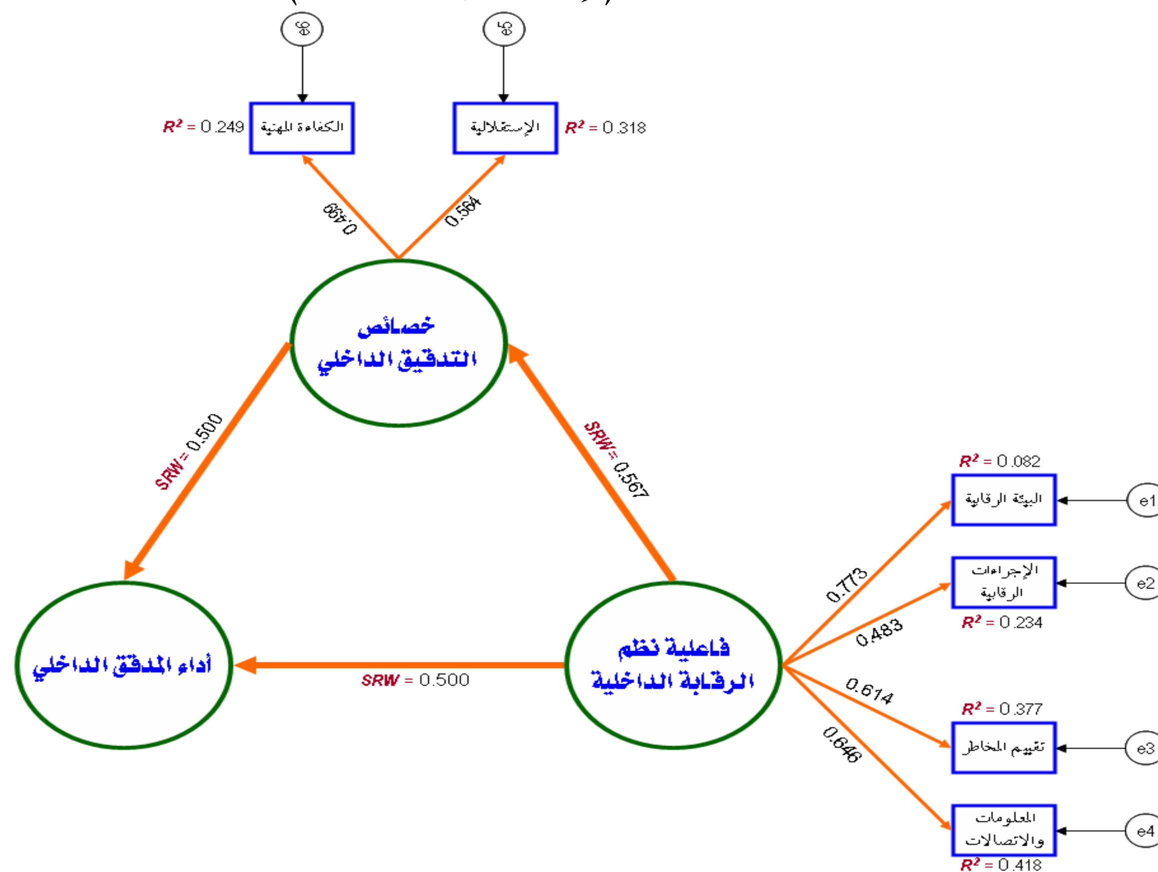
جدول (4 - 13)

مؤشرات المواءمة لأنموذج المعادلة الهيكلية

<table>
<tr><th>المؤشر</th><th colspan="2">قيم النتيجة</th><th>عتبة القيم</th></tr>
<tr><td>X^2</td><td colspan="2">22.005</td><td>-</td></tr>
<tr><td>DF</td><td colspan="2">11</td><td>-</td></tr>
<tr><td colspan="4">Absolute Fit Level</td></tr>
<tr><td>GFI</td><td colspan="2">0.906</td><td>0.900 فأكثر</td></tr>
<tr><td>RMSEA</td><td colspan="2">0.012</td><td>أقل من 0.080</td></tr>
<tr><td colspan="4">Incremental Fit Level</td></tr>
<tr><td>AGFI</td><td colspan="2">0.962</td><td>0.900 فأكثر</td></tr>
<tr><td>CFI</td><td colspan="2">0.947</td><td>0.900 فأكثر</td></tr>
<tr><td>NFI</td><td colspan="2">0.903</td><td>0.900 فأكثر</td></tr>
<tr><td colspan="4">Parsimonious Fit Level</td></tr>
<tr><td>χ^2 / DF</td><td colspan="2">2</td><td>أقل من 3</td></tr>
<tr><td rowspan="6">$SMC(R^2)$</td><td>البيئة الرقابية</td><td>0.082</td><td rowspan="6">كلما كان أعلى كلما كان أفضل</td></tr>
<tr><td>الإجراءات الرقابية</td><td>0.234</td></tr>
<tr><td>تقييم المخاطر</td><td>0.377</td></tr>
<tr><td>المعلومات والإتصالات</td><td>0.418</td></tr>
<tr><td>الإستقلالية</td><td>0.318</td></tr>
<tr><td>الكفاءة المهنية</td><td>0.249</td></tr>
</table>

الشكل (4 - 1)

الأنموذج المقترح لتأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية)



المصدر: من إعداد الباحث وفقاً لنتائج تحليل المسار

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

(5 . 1): المقدمة

(5 . 2): مناقشة النتائج

(5 . 3): التوصيات والمقترحات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

(5 ــ 1): المقدمة

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات، فإن هذه الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات والمقترحات.

(5 . 2): مناقشة النتائج

(5 – 2 – 1): النتائج الوصفية لمتغيرات الدراسة

1. بينت النتائج أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث البيئة الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً.
2. أظهرت نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث الإجراءات الرقابية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً.
3. كما تبين من خلال التحليل الوصفي لفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث إدارة تقييم المخاطر في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان مرتفعاً.

4. وقد تبين أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث المعلومات والإتصالات في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان متوسطاً.

5. كما بينت النتائج أن مستوى الإستقلالية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كانت متوسطة.

6. وبينت النتائج أن مستوى الكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كانت متوسطة.

7. وأخيراً، أظهرت نتائج التحليل الوصفي لمستوى أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة من وجهة نظر عينة الدراسة كان متوسطاً.

(5 – 2 – 2): نتائج أختبار فرضيات الدراسة

1. بينت نتائج تحليل فرضية الدراسة الاولى أن هناك تأثير ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وهذه النتيجة تتفق ودراسة **AL-Qudah** (2011) التي بينت أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على فاعلية التدقيق والمدققين الداخليين على مستوى الحكومة المحلية بماليزيا.

2. وأظهرت نتائج تحليل فرضية الدراسة الثانية أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) والإستقلالية ووجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إدارة تقييم المخاطر والكفاءة المهنية في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وهذه النتيجة تتفق ودراسة **Mohamud** (2013) التي بينت بأن هناك علاقة إرتباط إيجابية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

3. كما تبين بأن هناك تأثير ذي دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وهذه النتيجة تتفق ودراسة **الجابري** (2014) التي بينت بوجود تاثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلوملت المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن.

4. وأخيراً، تبين بأن هناك تأثير ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي (الإستقلالية والكفاءة المهنية) متغير وسيط عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$).

(5 . 3): التوصيات والمقترحات

1. إن نظام الرقابة الداخلية يعد بمثابة خط الدفاع الرئيسي الأول للمنظمات، لذا على الجامعات الأردنية الخاصة العمل على وضع برامج رقابية متطورة وقوية مع العمل على مراجعتها ومتابعتها والتأكد من إنها تعمل كما مصمم لها وأن يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف.

2. ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية في الجامعات الأردنية الخاصة مبسطاً ومفهوماً ومكتوب من حيث الممارسة والتطبيق خالياً من التعقيد مع ضرورة توفير المرونة فيه بحيث يمكن تعديله بما يتفق ووظيفة العمل في الجامعات الأردنية الخاصة من دون أن يفقد فاعليته.

3. التركيز على العاملين في أقسام التدقيق الداخلي على امتلاك الشهادات في المحاسبة وتفعيل دورهم لكونهم أكثر تماساً مع العمل ورفدها بالكفاءات المؤهلة ذات الخبرة العلمية والعملية وربط هذه الأقسام بشكل مباشر بالإدارة العليا لضمان استقلاليتها وتفعيل دورها وأن لايقتصر عملها على التدقيق المستندي بل متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقويمها وذلك من أجل أكتشاف نقاط الضعف والنقص والخلل في النظام والإجراءات المستخدمة وإجراء التعديل والتحسين اللازم لها.

4. التزام العاملون بأقسام التدقيق والرقابة بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة كون أن وضع نظام الرقابة الداخلية لن يحقق المنافع المرجوة من مالم يتم الالتزام بممارساته ومقوماته.

5. التركيز على فحص ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية وتقويمها من المدقق الداخلي، وتحديد مخاطر الرقابة الداخلية, وإتخاذ الإجراءات التدقيقية (الإختبارات الجوهرية) المناسبة.

6. قيام أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي بالمراقبة المستمرة, المتمثلة بتقويم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المختلفة بشكل دوري خلال السنة, وإبلاغ الإدارات العُليا بالجامعات الأردنية الخاصة بجوانب الضعف, وعدم الإلتزام بضوابط الرقابة الداخلية.

المراجع

أً- المراجع العربية

ب- المراجع الاجنبية

أ. قائمة المراجع العربية

1. إدريس، وائل محمد صبحي والغالبي، طاهر محسن منصور. (2009). **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن.** عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.

2. أرينز، الفين ولوبك، جيمس. (2005). **المراجعة: مدخل متكامل.** ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، الرياض: المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر

3. اسماعيل، اسماعيل خليل وعدس، نائل حسن. (2010). **المحاسبة الحكومية،** عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

4. الآلوسي، حازم هاشم. (2003). **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق.** طرابلس،الجامعة المفتوحة.

5. البعاج، قاسم محمد عبدالله. (2011). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي / جامعة القادسية. **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،** 13 (4): 72–95.

6. بكري، علي حجاج. (2005). دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال. **المجلة العلمية لكلية التجارة** ، جامعة الأزهر، 30: 83 – 108.

7. الجابري، محمد علي محمد. (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية. **رسالة ماجستير غير منشورة،** الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء: الجمهورية اليمنية.

8. جربوع، يوسف محمود. (2008). **أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات.** غزة: فلسطين، الجامعة الإسلامية.

9. جمعة، أحمد حلمي. (2009). "**الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**"، الطبعة الأولى،عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

10. حسن، مصطفى. (2005). تقييم مدى إستيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة: منظور نظرية انتشار الإبتكار. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،** 2 (40): 137 – 174.

11. حسن، يوسف صلاح عبد الله. (2009). محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الادارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، 21 (1): 83 – 127.

12. الحسنة، رزق أبو زيد. (2015). **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية :الإطار النظري.** عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.

13. حسين، مهند سعدي أحمد. (2015). أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. **رسالة ماجستير غير منشورة،** جامعة الشرق الأوسط، عمان: فلسطين.

14. الخطيب، خالد راغب. (2010). **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص.** عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

15. الخيسي، عبد الباسط أحمد. (2013). مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة: دراسة تطبيقية تحليلية. **رسالة ماجستير غير منشورة،** غزة ،جامعة غزة الإسلامية.

16. الذنيبات، علي عبد القادر وكفوس، نوال. (2012). مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي. **دراسات: العلوم الإدارية،** 39 (1): 29 – 46.

17. الذنيبات، علي عبد القادر. (2009). **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق.** الطبعة الثانية، عمان، دائرة المكتبة الوطنية.

18. الذنيبات، علي عبد القادر. (2010). **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق.** الطبعة الثالثة ، عمان ، المؤلف.

19. الذنيبات، علي عبد القادر، (2006)، "**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: دراسة نظرية وتطبيقية**"، الطبعة الأولى، عمان: منشورات الجامعة الأردنية.

20. الراوي، سينا. (2011). استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان. **رسالة ماجستير غير منشورة**، عمان ،جامعة الشرق الاوسط،.

21. الرمحي، عبد الكريم علي. (2005). **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات.** عمان، مطابع الدستور.

22. السبوع، سليمان سند. (2011). أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطارCOSO على أهداف الرقابة: حالة الشركات الصناعية الأردنية، **دراسات: العلوم الإدارية**، 38 (1): 103 – 117.

23. سرايا، محمد السيد. (2007). **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري – المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي.** الاسكندرية ،المكتب الجامعي الحديث.

24. سلامة، مصطفى صالح. (2010). **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**. الطبعة الأولى، عمان، دار البداية ناشرون وموزعون.

25. السوافيري، فتحي؛ ومحمد، سمير ومصطفى، محمود. (2002). **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والتدقيق الداخلية** ، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة.

26. الشرع، إيمان حسين داود. (2010). دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئه العامه للضرائب. **رسالة ماجستير غير منشورة**، بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

27. عبد الله، خالد أمين. (2000). **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**. الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.

28. عبدالله، خالد أمين. (2007). **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية**. الطبعة الرابعة ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.

29. العبدلي، محمد عبدالله حامد. (2012). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. **رسالة ماجستير غير منشورة**، عمان، جامعة الشرق الأوسط .

30. العتيبي، شارع بن عبيد الرويس. (2011). دور الرقابة الداخلية في رفع مستوى الأداء الإداري في الرئاسة العامة لرعاية الشباب بمنطقة الرياض. **رسالة ماجستير غير منشورة**، الرياض، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية.

31. عثمان، عبدالرزاق محمد. (1999). **اصول التدقيق والرقابة الداخلية**. الطبعة الثانية، العراق ، جامعة الموصل.

32. غنيمات، عبدالله عقلة وصيام، وليد زكريا. (2011). العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية. **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،** 7 (4): 625 – 646.

33. فخرا، محمود عبد الملك ومحمود، سمير عبد الغني. (1996). مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم (10) في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية. **مجلة الدراسات والبحوث التجارية،** العدد الأول: جامعة الزقازيق.

34. الكرعاوي نجم عبد عليوي. (2012). تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة لتربية القادسية. **مجلة المثنى للعلوم الإقتصادية والإدارية.** 2 (4): 119–147.

35. الليلة، تغريد سالم محمود محمد. (2002). تأثير استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية: دراسة حالة في جامعة الموصل. **رسالة ماجستير غير منشورة،** العراق ، جامعة الموصل.

36. المدهون، ابراهيم رباح ابراهيم. (2011). دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية. **رسالة ماجستير غير منشورة،** غزة، الجامعة الإسلامية.

37. النوايسة، محمد ابراهيم. (2008). الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية. **المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية،** 11 (1): 37 – 58.

38. الوردات، خلف عبد الله. (2006). **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،** عمان ، دار الوراق للنشر والتوزيع.

ب. قائمة المراجع الأجنبية

1. AL- Shbiel,S.O. & AL-Zeaud, H. A. (2012). “Management Support and its impact on Performance of Internal Auditors at Jordanian Public Industrial Shareholding Companies”. ***Global Journal of International Business Research***, 5 (5): 52 – 64.

2. AL-Qudah, G.M.A. (2011). “The Impact of Accounting Information Systems on Effectiveness of Internal Control in Jordanian Commercial Banks: Field Study". ***Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business***, 2 (9): 365-377.

3. AL-Zubi, Z; Shaban, O.S & Hamdallah, M.E. (2014). The Extent of Employee's Compliance to the Internal Control System on the Reliability and Creditability of Financial Statements. ***Journal of Scientific Research & Reports***, 3(7): 939-952

4. Arena, M; Arnaboldi, M & Azzone, G. (2005). Internal audit in Italian organizations: a multiple case study. ***Managerial Auditing Journal***, 21 (3): 275–292.

5. Ayagre, P.; Appiah-Gyamerah, I. & Nartey, J. (2014). “The effectiveness of Internal Control Systems of banks: The case of Ghanaian banks”. ***International Journal of Accounting and Financial Reporting***, 4 (2): 377 – 389.

6. Badara, M.S & Saidin, S.Z. (2013). Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level. ***Journal of Social and Development Sciences***, 4 (1): 16-23

7. Boynton, W. (2001). “***Modern Auditing***”. 7th ed., John Wiley & Sons, Inc.

8. Cameron, K.S. & Whetten, D.A. (1993). “Organizational effectiveness: one model or several”, ***A.M.R***: 1 – 24.

9. David, F. (2001). "***Strategic Management: Concepts & Cases***", 8th ed., Prentice-Hall Inc.

10. Fadzil, F. H; Haron ,H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. ***Managerial Auditing Journal***, 20 (8): 844 – 866.

11. Horngren, C.T, Datar, S, Foster, G, Rajan, M &. Ittner, C. (2006). **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 12th edition, New Jersey, Upper Saddle River: Prentice Hall.

12. Mary, M; Albert, O & Byaruhanga, J. (2014). Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane outgrower companies in Kenya. ***Journal of Business and Management***, 16 (12): 62 – 73.

13. Mohamud, H, A. (2013). Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms. ***International Journal of Business and Social Science***, 4 (4): 165 – 172.

14. OECD. (2001). Steering Group on Corporate Governance, Corporate Governance in OECD Member Countries: Recent Development and Trend, www.oecd.org.

15. Porter, B; S, J & Hatherly, D. (2005). ***Principles of External Auditing***. 2nd ed., John Wiley & Son Ltd, England.

16. Porter, M. E. (1996). "What is Strategy". ***Harvard Business Review***, Nov / Dec: 61 – 78.

17. Sekaran, U & Bougie, (2010). ***Research Methods for Business: A Skill Building Approach***. 5th edition, John Wiley & Sons.

18. Shipper, T. & White, C. (1983). "Linking Organizational Effectiveness and Environmental change". ***Long Range Planning***, 16 (3): 99 – 106.

19. Thompson, A. Jr., & Strickland, A. J. (1999). "***Strategic Management: Concepts & Cases***", 9th ed, Irwin.

20. Thompson, J. (1984). "***Strategy Management: Awareness and Change***". 2nd., Chapman Hall pub.

21. Vecchio, Robert P. (1995). "***Organizational Behavior***", 3rd ed., Prentice-Pryden Press, U.S.A.

22. Zureigat, Q.M. & AL-Moshaigeh,A. (2014). "Measuring the performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study". ***International Business Research***, 7 (7): 72 – 82.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): أسماء محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)

الرقم	اللقب العلمي والاسم	التخصص	مكان العمل
1	د. نجيب مسعود	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
2	د. سليمان البرغوثي	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
3	د. توفيق حسن عبد الجليل	محاسبة	الجامعة الأردنية
4	د. ثائر الشاهر	احصاء	جامعة عمان الأهلية
5	د. أحمد علي صالح	إدارة أعمال	جامعة الشرق الأوسط
6	د. زياد السعيدات	محاسبة	جامعة عمان العربية
7	د. خلدون أحمد الداوود	محاسبة	جامعة عمان العربية

الملحق رقم (2): أداة الدراسة (الاستبانة) بشكلها النهائي

يهدف الباحث القيام بدراسة بعنوان "**أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي: دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة**". حيث تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى بيان اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الإستقلالية والكفاءة المهنية) في الجامعات الأردنية الخاصة.

نحن نثق بآرائكم وستكون هذه الآراء موضع اعتزاز وتقدير

الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

(1) الجنس

ذكر ☐	أنثى ☐

(2) العمر

30 سنة فأقل ☐	من 31 – 35 سنة ☐
من 36– 40 سنة ☐	من 41 – 45 سنة ☐
46 سنة فأكثر ☐	

(3) المؤهل العلمي

بكالوريوس ☐	دبلوم عال ☐
ماجستير ☐	دكتوراه ☐

(4) عدد سنوات الخبرة

5 سنوات فأقل ☐	من 6 – 10 سنوات ☐
من 11 – 15 سنة ☐	16 سنة فأكثر ☐

(5) المنصب الوظيفي

مدير مالي ☐	محاسب ☐
مدقق حسابات ☐	عضو لجنة تدقيق ☐
أخرى ☐	

(6) عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق

ولا دورة ☐	دورة واحدة ☐
دورتان ☐	ثلاث دورات ☐
أكثر من ثلاث دورات ☐	

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد مدى الإتفاق بما يرد في كل عبارة من عبارات **فاعلية نظام الرقابة الداخلية**

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
البيئة الرقابية						
1	توفر الجامعة بيئة رقابية محفزة للأداء					
2	تساهم سياسات مجلس إدارة الجامعة في تحقيق الفاعلية					
3	كافة أدوار ومسؤوليات العاملين في الجامعة واضحة ومفهومة					
4	تمتلك الجامعة مجموعة من المعايير الموجهه لقراراتها					
5	تدعم إدارة الجامعة كافة متطلبات الإلتزام بالقيم المؤسسية					
الإجراءات الرقابية						
6	تساهم التقارير الرقابية المقدمة للإدارة في نجاح الإجراءات الرقابية					
7	تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين الإجراءات الرقابية					
8	تتضمن انشطة الرقابة في الجامعة سياسات الرقابة على الموجودات والسجلات					
9	تتضمن التقارير الرقابية المقدمة للإدارة مقارنات دورية بين نتائج الفترات المختلفة للأداء					
10	تشتمل التقارير الرقابية المقدمة للإدارة توصيات ومقترحات لمعالجة وتقويم الأداء					
إدارة تقييم المخاطر						
11	تقوم لجنة الرقابة بتحدد آليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها					
12	تحدد لجنة الرقابة المخاطر التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها					
13	تصنف لجنة الرقابة كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل					
14	تُقيم لجنة الرقابة المخاطر بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي					
15	تأخذ لجنة الرقابة بنظر الإعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر					
المعلومات والإتصالات						
16	النظام المعلوماتي المالي المستخدم في الجامعة محكم ودقيق					
17	لدى الجامعة نظام ملائم للمعلومات والاتصالات لإيصال المعلومات لكافة المستويات الإدارية					
18	نظام المعلومات لدى الجامعة يوفر معلومات دقيقة تساهم في تحسين الإجراءات الرقابية					
19	وجود نظام إتصالات يعكس الوضوح في كافة الصلاحيات والمسؤوليات للموظفين					
20	تضمن قنوات الإتصال فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة					

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد مدى الإتفاق بما يرد في كل عبارة من عبارات **خصائص التدقيق الداخلي**

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
الإستقلالية						
21	تعتمد استقلالية المدقق الداخلي بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي					
22	يتوفر لقسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق					
23	يساهم قسم التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الجامعة					
24	يتخذ قسم التدقيق الداخلي قراراته بدون أية ضغوط					
25	يحافظ قسم التدقيق الداخلي على استقلاله من خلال الأنشطة التي يقوم بمراجعتها					
الكفاءة المهنية						
26	يمتلك أعضاء قسم التدقيق خبرات كافية تمكنهم من أداء واجباتهم بفاعلية					
27	يتميز أعضاء قسم التدقيق بامتلاكهم مهارات رقابية متنوعة					
28	يحمل أعضاء قسم التدقيق شهادات جامعية في تخصص المحاسبة					
29	خبرات أعضاء قسم التدقيق توفر لهم المعرفة الكافية في إجراءات عملية التدقيق					
30	يتقن أعضاء قسم التدقيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها					

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد مدى الإتفاق بما يرد في كل عبارة من عبارات **أداء المدقق الداخلي**

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
31	أمارس كافة مهام التدقيق الداخلي الموكلة إلي دون ضغوط					
32	لدي المعرفة الكافية واللازمة لأداء كافة نشاطات التدقيق الداخلي					
33	أنجز كافة مهام التدقيق الموكلة إلي بالوقت المناسب					
34	أقوم بمراجعة كافة العمليات والمهام للتأكد من أنها نفذت وفقاً لما هو مخطط لها					
35	أقوم بالتحقق من دقة كافة الإجراءات بهدف المحافظة على الأصول وتوفرها					
36	ألتزم بشكل كبير بساعات العمل المخصصة لإنجاز أعمالي					
37	أمتلك مجموعة من مهارات التدقيق					
38	لدي قدرة عالية على تحمل ضغوط العمل					
39	أتعاون مع زملائي بروح العمل الجماعي لإنجاز كافة الأعمال الموكلة إلينا					

الملحق رقم (3): نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة الأولى

HO_1: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.708[a]	.502	.466	.60158

a. Predictors: (Constant), Suma4, Suma1, Suma3, Suma2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	20.422	4	5.106	14.108	.000[b]
	Residual	20.266	56	.362		
	Total	40.689	60			

a. Dependent Variable: SumC

b. Predictors: (Constant), Suma4, Suma1, Suma3, Suma2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.210	.690		-1.753	.085
	Suma1	-.020	.188	-.013	-.107	.915
	Suma2	.088	.183	.061	.479	.634
	Suma3	.609	.200	.371	3.040	.004
	Suma4	.465	.157	.396	2.957	.005

a. Dependent Variable: SumC

الفرضية الرئيسة الثانية

HO_2: **"لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته** (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات) **وخصائص التدقيق الداخلي بأبعاده** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.414[a]	.171	.112	.65749

a. Predictors: (Constant), Suma4, Suma1, Suma3, Suma2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.003	4	1.251	2.893	.030[b]
	Residual	24.209	56	.432		
	Total	29.211	60			

a. Dependent Variable: SumB

b. Predictors: (Constant), Suma4, Suma1, Suma3, Suma2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.120	.755		1.485	.143
	Suma1	-.107	.205	-.083	-.521	.604
	Suma2	.072	.200	.060	.363	.718
	Suma3	.431	.219	.309	1.967	.054
	Suma4	.163	.172	.163	.947	.348

a. Dependent Variable: SumB

الفرضية الرئيسة الثالثة

HO_3: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (**الإستقلالية والكفاءة المهنية**) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى دلالة (** $\alpha \leq 0.05$)".

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.720[a]	.518	.501	.58153

a. Predictors: (Constant), Sumb2, Sumb1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	21.074	2	10.537	31.159	.000[b]
	Residual	19.614	58	.338		
	Total	40.689	60			

a. Dependent Variable: SumC

b. Predictors: (Constant), Sumb2, Sumb1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.258	.350		.739	.463
	Sumb1	.551	.116	.541	4.745	.000
	Sumb2	.274	.125	.250	2.193	.032

a. Dependent Variable: SumC

الفرضية الرئيسة الرابعة

HO_4. **"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي** (الإستقلالية والكفاءة المهنية) **متغير وسيط عند مستوى دلالة** ($\alpha \leq 0.05$)".

Result (Default model)
Minimum was achieved
Chi-square = 6.437
Degrees of freedom = 1
Probability level = .011

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.151	.936	.619	.156
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.200	.581	.162	.291

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.920	.759	.931	.789	.930
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.031	.115	.540	.018
Independence model	.655	.536	.782	.000

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate
SumB	<---	SumA	.567
SumC	<---	SumB	.893
SumC	<---	SumA	.506

Standardized Indirect Effects (Group number 1 - Default model)

	SumA	SumB
SumB	.000	.000
SumC	.506	.000

Variances: (Group number 1 - Default model)

	C.R.	P
F1 →F2	5.477	***
F2 →F3	5.477	***
F1 →F3	5.112	***